



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Analýza nelegálních daňových úniků u daně z přidané hodnoty a u  
spotřebních daní

The analysis of tax evasion related to value added tax and excise duty

Student: Bc. Pavlína Burdová  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra financí

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Pavlína Burdová**  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: 6202T010 Finance  
Specializace: 00 Finance  
Téma: **Analýza nelegálních daňových úniků u daně z přidané hodnoty a u spotřebních daní**  
**The analysis of tax evasion related to value added tax and excise duty**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teorie daňových úniků
3. Vymezení nástrojů využívaných k zamezení nelegálních daňových úniků
4. Analýza vybraných nelegálních daňových úniků u nepřímých daní
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FUEST, C.; RIEDEL, N. *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature: Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. 69 s.  
KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.  
ŠÍROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010. 350 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

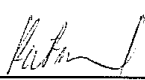
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Ondřej Fasora**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011



  
Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.  
Přílohy č. 1, 2, 3 a 4 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....  
Pavλίna Burdová

## Seznam

1.	Úvod.....	3
2.	Vstup do daňové problematiky .....	5
2.1	Úvod do daňové problematiky .....	5
2.2	Ukazatele daňového zatížení .....	7
2.2.1	Daňová kvóta.....	7
2.2.2	Daňový klín .....	7
2.2.3	Efektivní daňová sazba.....	8
2.3	Klasifikace daní .....	8
2.3.1	Přímé daně.....	9
2.3.1.1	Daně z příjmů.....	10
2.3.1.2	Daně majetkové .....	11
2.3.2	Daně nepřímé .....	12
2.3.2.1	Univerzální daně .....	13
2.3.2.2	Selektivní daně.....	13
2.4	Minimalizace daňové povinnosti.....	14
2.4.1	Základní terminologie .....	15
2.4.2	Daňový ráj .....	16
2.4.3	Optimalizace daňové povinnosti .....	17
2.4.3.1	Daňová úspora .....	17
2.4.3.2	Vyhnutí se dani .....	18
2.4.4	Daňový únik .....	18
2.4.5	Hranice zdaňování.....	18
2.4.6	Trestné činy daňové .....	21
3.	Zákon o dani z přidané hodnoty a spotřebních daních a v nich skryté daňové úniky.....	23
3.1	Daň z přidané hodnoty.....	23
3.1.1	Princip fungování daně z přidané hodnoty.....	23
3.1.1.1	Předmět daně.....	24
3.1.1.2	Druhy plnění daně.....	25
3.1.1.3	Osoba povinná k dani.....	27
3.1.1.4	Plátce daně .....	27
3.1.1.5	Zdaňovací období.....	28
3.1.1.6	Místo plnění .....	29
3.1.1.7	Sazba daně .....	29
3.1.1.8	Základ daně .....	30
3.1.1.9	Nárok na odpočet daně.....	30
3.2	Spotřební daně .....	31
3.2.1	Rozdělení zákona o spotřebních daních .....	31
3.2.1.1	Základní pojmy .....	32
3.2.2	Princip fungování spotřební daně.....	33
3.2.3	Daň z minerálních olejů .....	35
3.2.3.1	Předmět daně.....	35
3.2.3.2	Plátce daně .....	36
3.2.3.3	Vznik daňové povinnosti .....	36
3.2.3.4	Zdaňovací období.....	37
3.2.3.5	Sazba daně .....	37
3.2.3.6	Základ daně.....	38

3.2.3.7	Značení výrobků .....	39
3.3	Daňové úniky na dani z minerálních olejů .....	40
3.3.1	Klasifikace daňových úniků z minerálních olejů .....	41
3.3.1.1	Neodvedení DPH .....	41
3.3.1.2	Obchodování s PHM v daňových skladech .....	42
3.3.1.3	Dovozy na „černo“ .....	43
3.3.1.4	Manipulace s vybranými výrobky .....	44
4.	Analýza vybraných nelegálních daňových úniků u nepřímých daní.....	46
4.1	Základní informace o daňovém subjektu.....	46
4.2	Daňové úniky na DPH .....	47
4.2.1	Rozdílná zdaňovací období .....	47
4.2.2	Nezahrnutí daňového dokladu do daňové evidence .....	49
4.2.3	Nezahrnutí spotřební daně do základu daně .....	52
4.2.4	Řetězové obchody .....	55
4.2.5	Pančování .....	58
4.3	Daňové úniky na minerálních olejích .....	62
4.3.1	Obchodování v daňovém skladu bez vědomí provozovatele skladu.....	63
4.3.2	Tranzit .....	65
4.3.3	Závěrečné zhodnocení .....	68
4.4	Zamezení nelegálních daňových úniků .....	70
4.4.1	Předcházení daňových úniků.....	70
4.4.1.1	Vyšetřování nelegální činnosti.....	71
4.4.1.2	Soudní a zákonodárna moc .....	71
4.4.1.3	Informovanost obyvatelstva.....	72
4.4.1.4	Daňová kontrola a postup k odstraňování pochybností .....	72
4.4.2	Zjednodušení informačních systémů.....	72
4.4.3	Sledování nezvyklých údajů.....	73
4.4.4	Zjednodušení právních předpisů .....	73
4.4.5	Přijatá a chystaná opatření.....	74
4.4.6	Systém EMCS .....	75
4.4.7	Problematika zajištění daně.....	75
5.	Závěr.....	77
	Seznam použité literatury .....	78

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

# 1. Úvod

Oblast nelegálních daňových úniků je úzce spjata s fungováním tržního hospodářství. Nejedná se o záležitost jen České republiky ale o globální problematiku, se kterou se potýkají všechny vyspělé ekonomiky. Vzhledem k vysokým částkám, o které jednotlivé daňové subjekty svým jednáním stát připravují, se nelegální úniky stávají vděčným a velmi častým mediálním tématem.

Cílem diplomové práce je popis a vysvětlení principu fungování vybraných reálných nelegálních daňových úniků na dani z přidané hodnoty a na dani z minerálních olejů u tuzemského plátce daně zabývající se nákupem a prodejem pohonných hmot. Výše daňového úniku je posuzována jak z pohledu plátce daně, případně zúčastněných obchodních stran, tak i z pohledu správce daně. V práci není zkoumán vliv předmětných obchodních transakcí na daň z příjmů a jiné než jmenované daně.

Tato tematika se ve své podstatě zabývá nedokonalou úpravou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákona č. 353/2003. Sb., o spotřebních daních se zaměřením na minerální oleje. Případy nelegálních daňových úniků realizovaných vybraným daňovým subjektem za období leden až únor roku 2011 jsou analyzovány a vymezeny na základě daňových předpisů platných k 1. 1. 2011, pokud v textu není uvedeno jinak. Navrhovaná opatření směřující k zamezení nelegálních daňových úniků vyplývají jak z vlastních zjištění, tak i z obecných principů fungování právního a daňového systému v České republice.

Náplní druhé kapitoly diplomové práce je popis daňového systému České republiky a způsob, kterým se jednotlivé daňové subjekty snaží minimalizovat svou daňovou povinnost. Dále je v kapitole rozpracována i problematika daňových úniků z pohledu zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

Třetí kapitola je věnována mechanismu fungování daně z přidané hodnoty a zároveň i vysvětlení základních pojmů v rámci této daně. Současně je zde řešena stejná problematika z pohledu spotřební daně z minerálních olejů. Závěr kapitoly se zabývá teoretickým popisem jednotlivých daňových úniků.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na konkrétní nelegální daňové úniky u vybraného plátce daně, který se nelegální cestou snaží minimalizovat svou daňovou povinnost a zároveň se tak obohatit na úkor jiných subjektů. Konec kapitoly je věnován návrhům možných řešení vedoucích k zamezení jednotlivých daňových úniků.



## **2. Vstup do daňové problematiky**

Každý člověk kdekoli na Zemi v průběhu svého života platí daně. Stejně tak je tomu i v České republice, kde podobně jako v ostatních vyspělých zemích tvoří příjmy získané výběrem daní společně s povinnými příspěvky na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení největší skupinu v rámci veřejného rozpočtu.

Tato kapitola je věnována úvodu do daňové problematiky společně s objasněním některých základních pojmů, které budou dále v práci využívány.

### **2.1 Úvod do daňové problematiky**

Daně doprovázejí člověka od nepaměti. Daňovou problematikou se zabývaly již starověké kultury jako např. Mezopotámie nebo Egypt. V podstatě bychom mohli daňovou problematiku najít i v příběhu o narození Ježíše Nazatského. Ježíš se narodil na seně v chlévě, při pouti do Jeruzaléma, kterou jeho rodiče absolvovali za účelem sčítání lidu pro daňové účely.

V současnosti nabývá termín daň těchto významů:

- povinná (nedobrovolná) platba od obyvatelstva a podniků plynoucí do veřejného rozpočtu; tuto platbu jsou subjekty povinny odvést ze zákona,
- nenávratná platba, kdy daňovému subjektu nevzniká žádný nárok na vrácení daně (nároky na vrácení části daně vznikají subjektu pouze za předem přesně stanovených podmínek – např. u nároku na odpočet daně u daně z přidané hodnoty),
- neúčelová platba, jejímž účelem není financování konkrétního vládního projektu; daň se stává příjmem příslušného veřejného rozpočtu, který následně financuje různé statky a služby,
- neekvivalentní platba znamená, že daňovému subjektu nevzniká žádné právo na protislužbu, která by odpovídala výši této platby; to znamená, že

ten, kdo odvádí do veřejného rozpočtu více finančních prostředků nemusí bezpodmínečně také více čerpat,

- pravidelná platba.

Dále mezi platby daňového charakteru uvalené na daňový subjekt řadíme pojistné na sociální zabezpečení, clo a místní poplatky.

V současnosti daně neplní pouze jeden jediný účel a to naplnit veřejný rozpočet, ale patří i mezi nástroje hospodářské politiky. Daně tedy v moderní ekonomice zastávají tyto základní funkce:

- fiskální funkce - je historicky nejstarší a považuje se rovněž za nejdůležitější ze všech funkcí, které daně plní; tento pojem je spojen s naplňováním veřejných rozpočtů,
- alokační funkce - (je spojena zejména s termínem tržních selhání); svou funkci plní v případě, kdy na trhu dochází k neefektivní alokaci zdrojů zejména pak z důvodů existence veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence,
- redistribuční funkce - je postavena na myšlence nespravedlivého rozdělení důchodu a bohatství ve společnosti; tato funkce má tedy za úkol zmírnit právě tyto rozdíly,
- stimulační funkce - pracuje s myšlenkou, že daně jsou často vnímány jako újma, kterou mají daňové subjekty tendenci eliminovat; v této souvislosti stát pracuje s teorií daňových úspor nebo naopak operuje s myšlenkou vyššího zdanění,
- stabilizační funkce - znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability viz Kubátová (2000, str. 16).

Mezi stěžejní požadavky, které jsou na daňový aparát kladeny patří viz Kubátová (2009, str. 18):

- spravedlnost ,
- efektivnost,

- pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních, vlivů (daňové stimuly),
- správné působení na makroekonomické agregáty (makroekonomická pružnost) a
- právní perfektnost a politická průhlednost.

## **2.2 Ukazatele daňového zatížení**

Vznik ukazatelů daňového zatížení byl spojen s nutností mezinárodního srovnání v daňové oblasti. Mezi dnes nejpoužívanější ukazatele řadíme ukazatel daňové kvóty, daňové klíny a efektivní daňová sazba.

### **2.2.1 Daňová kvóta**

Pod pojmem daňová kvóta se označuje ukazatel mezinárodního daňového srovnání vyjadřující podílem vybraných daní na hrubém domácím produktu. K výpočtu jsou využívány zjištěné údaje v běžných cenách. Rozlišuje se přitom daňová kvóta zjednodušená a daňová kvóta složená. Zjednodušená daňová kvóta představuje poměr výnosu daně a cel k HDP (hrubý domácí produkt) zatím co složená daňová kvóta se skládá z poměru výnosu daní, cel a pojistného na zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení děleného HDP. Získané údaje jsou pak pravidelně publikovány kromě jiného i prostřednictvím OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj). Vývoj hodnot složené daňové kvóty ve vybraných zemích je možno nalézt v příloze č. 1 .

### **2.2.2 Daňový klín**

Daňový klín je definován jako rozdíl mezi požadovanou mírou výnosnosti firemního kapitálu před zdaněním a čistým osobním důchodem (výnosem) investora po zdanění, a to jak daní ze zisku firmy, tak i osobní důchodovou daní jednotlivce. Metoda stanovení daňového klínu vychází z předpokladu, že firmy získávají finanční zdroje za „oběti“ platby úroků

z úvěru a dividend akcionářům. Tyto náklady jsou ale na druhé straně příjmy investorů, kteří své peněžní prostředky zapůjčili firmám. Investor půjčující firmě se chová racionálně a požaduje dosažení určité míry výnosnosti zapůjčených finančních zdrojů viz blíže Široký a kol. (2008, str. 143).

### **2.2.3 Efektivní daňová sazba**

Efektivní daňová sazba (někdy bývá v literatuře označována jako průměrná daňová sazba) je způsob, pomocí kterého je možné charakterizovat daňové zatížení. Průměrnou daňovou sazbu je definována jako poměr mezi daní a základem daně. Tento ukazatel zohledňuje nejen stanovenou nominální sazbu daně, ale bere v úvahu také ostatní aspekty daňového systému, jako jsou odpočty od základu daně nebo slevy na dani. Zjištěné hodnoty umožňují srovnání dopadu daně na dva subjekty v jednom daňovém systému. Efektivní daňová sazba poskytuje možnost rozpoznat, zda daň dopadá na více či méně příjmového poplatníka.

## **2.3 Klasifikace daní**

Daně mají nepochybně významnou roli v rámci celého ekonomického aparátu státu. Každá jednotlivá daň plní v tomto systému svou jedinečnou funkci. Zároveň však skrývá každá z těchto daní jiné dopady na ekonomiku, aktivitu jednotlivých subjektů, představuje rozdílnou míru spravedlnosti a skýtá jiné možnosti daňových úniků. Z těchto důvodů jsou daně členěny podle různých kritérií do několika skupin.

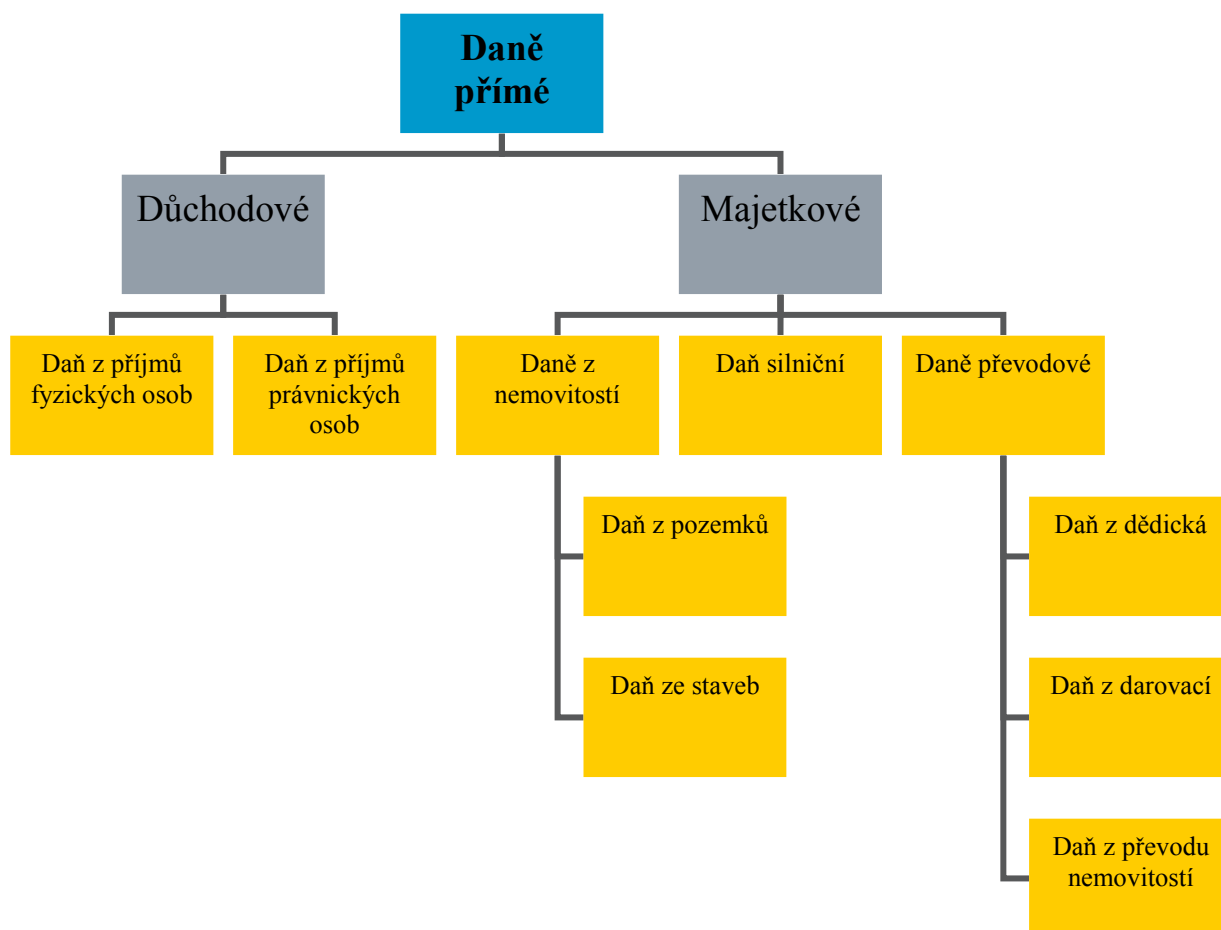
Jak již bylo výše uvedeno, rozsáhlou množinu daní je možné klasifikovat z několika hledisek. Jsou známy například členění daní podle objektu na který je daň uložena. V této skupině jsou rozlišovány daně z důchodu, ze spotřeby a z majetku, ale v historii jsou známy také daně z hlavy. Další členění podle vztahu k poplatníkovi rozlišuje daň osobní a „in rem“ (na věc). Mezi další třídění daní lze zařadit například klasifikaci podle daňového určení. Tato klasifikace zařazuje daně do skupin podle rozpočtu, do kterého plynou a tím je myšlen buď rozpočet nadstátní, státní, vyšších územně samosprávných celků a nebo municipální.

Nejužívanější ale také nejznámější členění daní rozděluje daně na dvě hlavní skupiny, a to na daně přímé a nepřímé.

### 2.3.1 Přímé daně

Daně přímé jsou do veřejného rozpočtu odčerpávány přímo z důchodu poplatníka, jde o daně adresné a zákon ukládá, že se jedná o daně nepřenosné na jiný subjekt. Poplatník odvádí daň do veřejného rozpočtu prostřednictvím správce daně. Struktura přímých daní je na příkladu České republiky je zobrazena v obr. 2.1.

Obr. 2.1 Členění přímých daní



Zdroj: Vančurová, Láchová (2008), s. 33 + vlastní úpravy

### **2.3.1.1 Daně z příjmů**

Daně z příjmů jsou obecně řazeny mezi důchodové daně, které jsou upravovány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňová povinnost dopadá ze zákona na poplatníka daně, který je povinen daň přiznat a uhradit. Zákon dále stanovuje, že poplatník daně je zároveň plátcem daně s výjimkou daně ze závislé činnosti a funkčních požitků (viz § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu), kde se plátcem daně stává zaměstnavatel nebo u daně vypočítané pomocí zvláštní sazby daně u zdroje příjmů. V tomto případě přechází povinnost odvést daň na tzv. zdroj příjmu.

#### **Daň z příjmů fyzických osob**

Daň z příjmů fyzických osob (dále také DPFO) je daní univerzální a zdaňuje veškeré příjmy jednotlivce. Do konce roku 2007 se uplatňovala klouzavě progresivní daňová sazba. Výnos z této daně plyne do státního rozpočtu, dále do rozpočtu krajů i do rozpočtu obcí. Předmětem DPFO jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy mezi které můžeme zařadit např. příležitostné příjmy, příjmy z prodeje nemovitostí a movitých věcí a výhry.

#### **Daň z příjmu právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob (dále také DPPO) je v evropských daňových systémech považovaná za jednu z nejmladších daní. Historicky navazuje na výnosové daně využívané hlavně v dobách středověku. V dnešní podobě podléhají této dani veškeré právnické osoby. Předmětem daně (viz § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) jsou příjmy ze všech činností a z nakládání s veškerým majetkem.

### **2.3.1.2 Daně majetkové**

Daně majetkové jsou řazeny mezi historicky nestarší typ daní. K této daňové skupině lze říci, že příjmy plynoucí z těchto daní jsou stabilní a špatně zneužitelné z pohledu daňového úniku. Jsou zde řazeny daň z nemovitostí, kterou upravuje zákon České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, daň převodové, které se řídí zákonem České národní rady č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti a daň silniční, jež se řídí zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

#### **Daň z nemovitostí**

Výnos z daně z nemovitostí je v plné výši příjmem rozpočtu obcí. Poplatníkem daně je v tomto případě vlastník nemovitosti popř. nositel práva hospodaření, trvalého užívání nebo nájemce. Daň z nemovitostí se dělí na :

- daň ze staveb,
- daň z pozemků.

#### **Daně převodové**

Daně převodové se od ostatních daní liší pravidelností daňových plateb. Tento typ daní je vyměřován pouze při převodu a vyměřená daň je hrazena jednorázově. Pro stanovení sazby daně jsou poplatníci rozděleni do tří skupin vyjadřujících vztah k zůstaviteli nebo dárci. Mezi převodové daně řadíme:

- daň dědickou, jejíž předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku děděním. Poplatníkem je v tomto případě dědic, který nabyl dědictví ze závěti nebo ze zákona podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu,
- daň darovací, přičemž předmětem této daně je bezúplatné nabytí majetku zpravidla na základě darovací smlouvy,
- daň z převodu nemovitostí, jejíž předmětem je hodnota úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitosti.

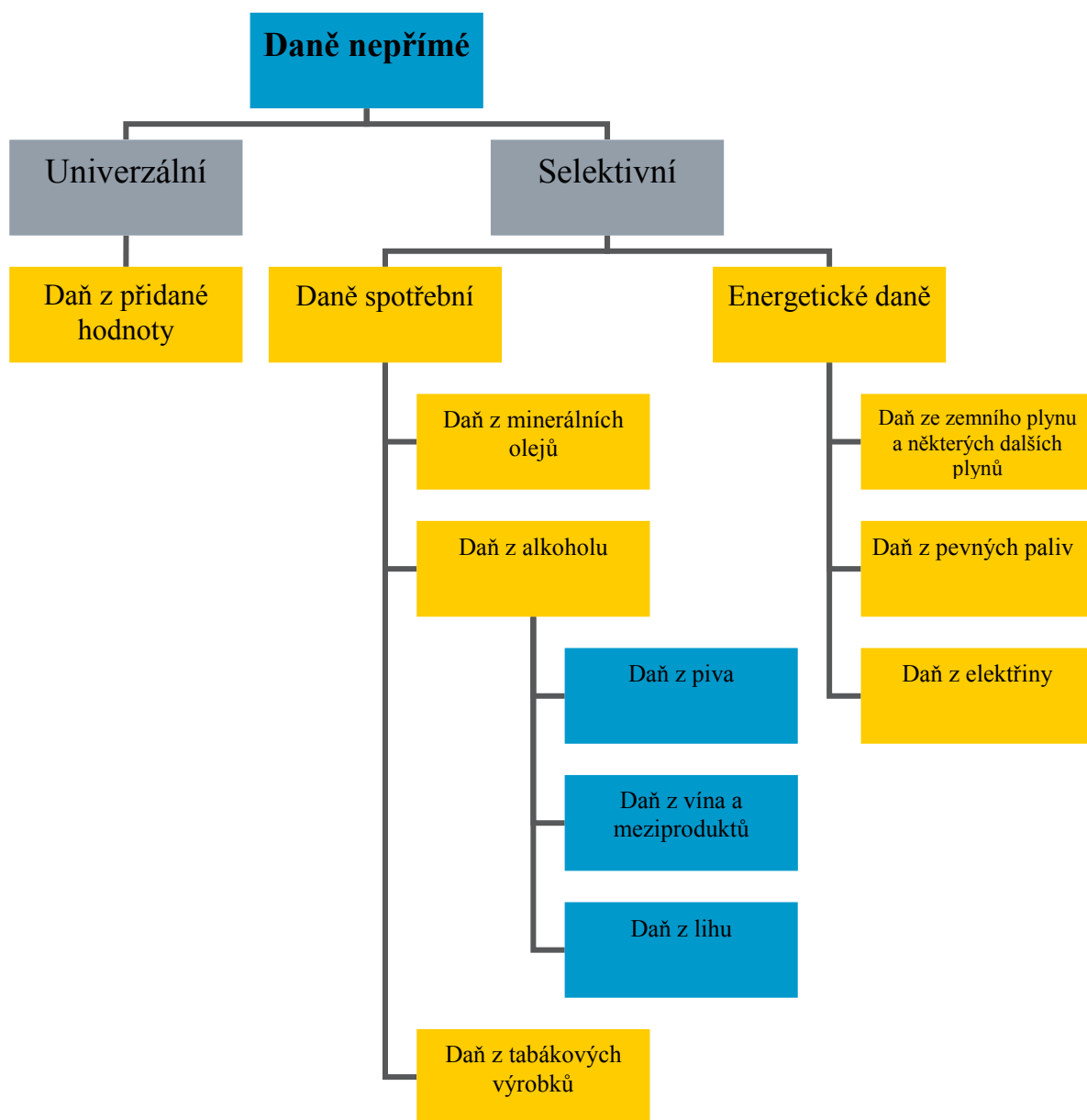
#### **Silniční daň**

Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice za účelem podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

### 2.3.2 Daně nepřímé

Nepřímé daně jsou často označovány také jako daně ze spotřeby. Podstata těchto daní spočívá v tom, že plátce daně nehradí odváděnou daň výhradně ze svých příjmů, ale snaží se tuto platbu přenést na jiný subjekt prostřednictvím zvýšení ceny. Další klasifikace nepřímých daní rozlišuje daně selektivní (akcízy) a univerzální (všeobecné). Schématické dělení nepřímých daní znázorňuje obr. 2.2.

Obr. 2.2 Členění nepřímých daní



**Zdroj:** Vančurová, Láchová (2008), s. 33 + vlastní úpravy



### **2.3.2.1 Univerzální daně**

Univerzální daně bývají zpravidla uvaleny na všechny prodeje výrobků a služeb. Postupem času se pro daňové účely začaly stále častěji využívat všeobecné spotřební daně jako daň z obratu nebo daň z prodeje. V posledních desetiletích můžeme zároveň pozorovat trend přechodu mnoha zemí k využívání daně z přidané hodnoty (dále také DPH). Tato daň představuje stabilní a poměrně významný příjem do veřejných rozpočtů. Za negativum s touto daní spojené se považuje náročnost na její zjištění a kontrolu ze strany správce daně.

#### **Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. DPH se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených výše uvedených zákonem. Základním principem této daně je zdanění přidané hodnoty, kterou plátce daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží. Tato nově přidaná hodnota se tedy stává součástí tohoto nového výrobku (polotovaru).

### **2.3.2.2 Selektivní daně**

Selektivní daně jsou ukládány jako jednotková daň na určité vybrané výrobky. Původce těchto daní tzv. akcízy a regály je možné dosledovat až do starověku a středověku. Svoji důležitou fiskální roli ovšem plní i v moderní době, neboť výnos z těchto daní představuje stabilní příjem do veřejných rozpočtů. V současnosti se selektivní daně využívají u zboží s neelastickou poptávkou u nichž existuje nežádoucí spotřeba jako např. u alkoholu a cigaret.

#### **Spotřební daně**

Pro spotřební daň je specifické stanovení základu daně, který je v tomto případě vyjádřen v kusech nebo jiných fyzických jednotkách. Správcem spotřební daně je celní úřad. Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních jsou zde řazeny:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,

- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků.

## **Clo**

Clo představuje velmi specifickou daň ze spotřeby, neboť se jedná o povinnou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranici státu. V současné době v souvislosti s postupnou globalizací význam cel v mezinárodním měřítku postupně klesá. Tento proces je patrný zejména v rámci Evropské unie, kdy jednotlivé státy uplatňují společnou celní politiku vůči třetím zemím.

## **Energetické daně**

V daňové soustavě České republiky se jedná o nejnovější daňovou skupinu, která byla na našem území zavedena k 1. 1. 2008. Tyto daně jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Další selekce dělí skupinu na:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

## **2.4 Minimalizace daňové povinnosti**

Následující kapitola bude věnována terminologii spojenou s pojmem „minimalizace daňové povinnosti.“ V úvodu kapitoly budou objasněny základní pojmy, které budou v práci dále rozvíjeny. Toto základní určení dané problematiky je považováno za důležité zejména díky charakteru dané kapitoly. Minimalizaci daňové povinnosti je možno rozdělit na legální a nelegální, přičemž nelegální část je legislativně rozpracována v trestním zákoníku č. 40/2009 Sb.

## 2.4.1 Základní terminologie

### Daňový únik

Pojem „daňový únik“ je zřejmě nejznámější daňový delikt, který je dobře znám nejen mezi odborníky z praxe, ale nachází se také v povědomí široké veřejnosti díky téměř každodennímu skloňování ať už ve večerním zpravodajství nebo v denních plátcích. Obecně se pod tímto pojmem rozumí minimalizace nebo případně až samotná nulace daňové povinnosti. Termín daňový únik ovšem označuje jistou nepřesnou interpretaci této fráze, neboť literatura disponuje celým kaleidoskopem těchto pojmů s rozličnými významy. Tento pojem dle Široký (2008) zahrnuje tři základní kategorie.

- Legální bílý daňový únik představuje pojem označující optimalizaci daňového subjektu prostřednictvím právních předpisů. Tato interpretace jedná v souladu se zákonem, což znamená, že není sankciována ani nikterak trestně stíhána. Lze tedy říci, že není hodnocena jako daňový únik.
- Legální šedý daňový únik (v anglické literatuře označován jako tax avoidance) je pojmenování pro takové jednání daňových subjektů, které není v rozporu se zákonem. Princip činnosti vedoucí k šedému daňovému úniku tkví v hledání mezer a opomenutí v zákoně. Principiálně bývá tato činnost omezena nebo úplně odstraněna pomocí novelizace zákona. Tento pojem již bývá označován za daňový únik.
- Nelegálním daňovým únikem (v anglické literatuře označován jako tax evasion) rozumíme takovou daňovou optimalizaci daňového subjektu, kdy byly k minimalizaci daně použity praktiky jednající v rozporu se zákonem. Jedná se zde o daňový únik v úzkém slova smyslu. V rámci toho pojmu jsou ještě rozlišovány dvě kategorie:
  - neúmyslné porušení právních předpisů představuje situaci, kdy dojde k porušení zákona na základě špatné nebo nedokonalé informovanosti daňového subjektu nebo nepochopení (což může být dáno i značnou složitostí) právních předpisů,

- úmyslné porušení zákona je obvyklejší jev, jež bývá označován nejčastěji za trestný čin daňový.

Obrana proti nelegálním únikům ze strany státu je podstatně složitější než u legálního šedého úniku. Jedná se totiž o podstatně složitější ale i finančně i časově náročnější proces. Mezi nejužívanější praktiky se řadí posílení kontroly a vyhledávací činnosti správce daně, posílení pravomocí správců, trestní postihy, ale i zjednodušování právních předpisů.

#### **2.4.2 Daňový ráj**

Daňový ráj je označení pro stát nebo území, jehož zákony, nařízení, tradice nebo uzavřené smlouvy umožňují výrazné snížení nebo úplné oproštění od daňového zatížení. Princip tedy spočívá v tom, že daňový subjekt se sídlem v zemi daňového ráje neplatí vůbec žádné nebo jen velice nízké daně. Nejběžněji se tyto daňové oázy využívají pro zdanění příjmů. Podmínky pro založení nebo registraci v takové zemi většinou nejsou příliš náročné, jsou velmi rychlé a představují nízké náklady. Z toho důvodu je v takovéto zemi zaregistrováno v mnoha případech více společností než má samotná země obyvatel. Přitom je typické, že zmíněné společnosti mnohdy ani neprovozují v dané zemi žádnou ekonomickou aktivitu.

Protože neexistuje přesná hranice, kdy se daná země za daňový ráj považuje a kdy ne, tvoří si většina zemí vlastní seznam těchto států. Nejčastěji se na takových seznamech objevují Bahamy, Belize, Švýcarsko, Seychely aj.

V souvislosti s touto problematikou bývá v literatuře používán ještě pojem „offshore centra.“ Tento pojem bývá v mnoha publikacích zaměňován právě s termínem daňového ráje. I když jsou si výrazy významově velmi podobné, lze mezi nimi vysledovat určitý rozdíl. Nejmarkantnější odlišnost tkví v tom, že za daňový ráj lze považovat každou zemi, jejíž zákony nabízejí větší daňové úlevy. Zatímco za „offshore centrum“ považujeme země, jež sice také nabízí velké daňové úlevy, splňuje však přitom ještě další podmínky, jež by měly zajistit rozvoj podnikání na daném území, mezi které řadíme např. spolehlivý bankovní systém, rozvinutou infrastrukturu a kvalitní fungující soudní systém.

### **2.4.3 Optimalizace daňové povinnosti**

Racionálním ekonomickým chováním každého daňového subjektu je minimalizace daňové povinnosti. Jako přirozená a logická se jeví v životě každého jedince snaha zaplatit co nejméně na daních, neboť je to možnost, jak zvýšit množství svých disponibilních peněžních zůstatků. Lze říci, že stát toto chování nejen do určité míry toleruje, ale využívá tento vzorec chování k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem. „Minimalizace daňové povinnosti v jednom zdaňovacím období a u jedné daně nemusí být ideální vzhledem k souboru daní hrazených daňovým subjektem, resp. ani u jedné daně z hlediska delšího časového období. V této souvislosti je vhodnější hovořit o optimalizaci daňové povinnosti.“ viz Vančurová, Láchová (2008, str. 28). Daňový subjekt může minimalizovat daň skrz mnoho skýtaných možností. Některé z nich zákonodárce předpokládá, některé dokonce i vítá, jiné možnosti naopak trestně stíhá.

#### ***2.4.3.1 Daňová úspora***

Daňová úspora je prvním a nejčastěji využívaným nástrojem daňové optimalizace. Tuto možnost dnes využívají všechny daňové subjekty. Jedná se o postup dle daňového zákona, který umožňuje snížení základu daně a jiné alternativní úpravy daňového základu při splnění určitých zákonem stanovených podmínek. Daňových úspor může daňový subjekt dosáhnout i změnou ve svém chování. Jako příklad lze uvést situaci, kdy daňový subjekt přestane konzumovat alkohol, aby snížil své daňové zatížení o výši daně zahrnutou v cenách lihových výrobků.

Motivaci pro tvorbu daňových úspor je ovšem možno nalézt i na straně státu. V tomto případě se jedná převážně o minimalizaci administrativních nákladů při výběru daně. Tento zmíněný akt může být demonstrován na příkladu u daně z příjmů. Zde se jedná o možnost některých daňových subjektů zvolit si způsob uplatňování uznaných výdajů, a to buďto podle skutečnosti, anebo zjednodušeně podle procenta z příjmů. V případě volby uplatňování uznaných výdajů dle procenta z příjmů pak stát zaznamená podstatné snížení výdajů na správu daně, především v oblasti daňové kontroly.

Odložení daně do budoucna pak představuje část daňových úspor prostřednictvím zrychleného odepisování majetku nebo tvorbou rezerv na budoucí výdaje.

#### ***2.4.3.2 Vyhnutí se dani***

Vyhnutí se dani představuje další způsob pro minimalizaci daňové povinnosti. Tento způsob spočívá ve vyhledávání nezamýšlených skulin a mezer ve formulaci zákona. Zmíněná možnost není trestně postižitelná, je však nemorální, neboť vyhnutí se dani jednoho subjektu, zvyšuje daňové zatížení všech ostatních, čímž se narušuje daňová spravedlnost. Dále je potřeba zmínit skutečnost, že rozsáhlé využívání těchto praktik často vede k rychlé úpravě daného zákona. To znamená, že minimalizace daňové povinnosti subjektu je pouze krátkodobá.

#### **2.4.4 Daňový únik**

Jeden z posledních způsobů, jak lze minimalizovat daňovou povinnost, představuje daňový únik. Jedná se o zcela protiprávní jednání daňového subjektu, jehož úmyslná realizace vede k vyššímu krácení rozpočtových příjmů a je označována jako trestný čin zkrácení daně. Tyto praktiky dávají dále podněty ke vzniku tzv. „šedé“ ekonomiky. Daňový únik má mnoho podob a forem, přičemž se s ním lze setkat i na mezinárodní úrovni. Většina států se snaží proti tomuto deliktu bojovat nejrůznějšími způsoby, jako jsou např. vyhledávání a pozdější sankcionalizace.

#### **2.4.5 Hranice zdaňování**

Četnost daňových úniků je úzce spjata s mírou zdanění, proto představuje stanovení optimální míry zdanění velmi důležitý úkol pro každou vládu. Stanovení optimální hranice přitom představuje nesmírně složitý proces, který musí zohledňovat dva aspekty zdaňování. Jedná se o hranici ekonomickou a psychologickou.

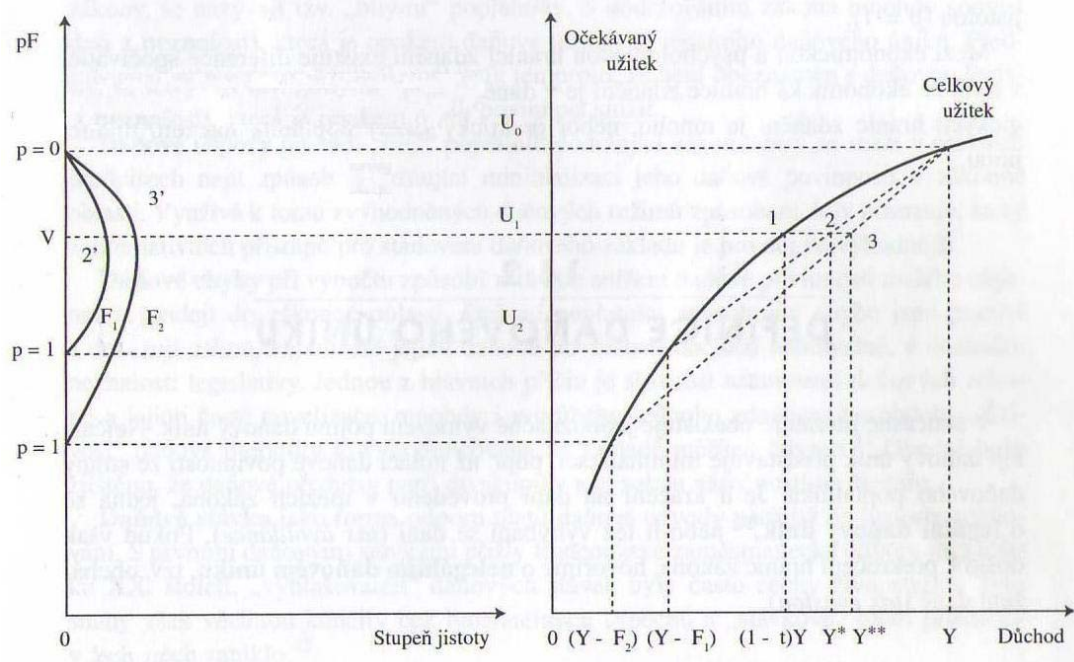
Ekonomická hranice zdanění představuje hranici, při níž nedochází k poškození výkonnosti ekonomiky. Teoreticky by touto hranicí mohl být považován objem hrubého domácího produktu daného státu, což by znamenalo, že vše, co je v daném období vyprodukováno je také prostřednictvím daní odčerpáno zpět. Je třeba ovšem zdůraznit, že prakticky musí být ekonomická hranice zdanění nižší. Důvodem je jasná existence soukromých potřeb, které musí být financovány ze soukromých zdrojů. Je nutno také poznamenat, že odčerpáním veškerého poplatníkového bohatství stát nevytváří zájem na tvorbě důchodu. Tato hranice je elastická a pružně reaguje na mnoho faktorů, mezi které patří třeba úroveň ekonomiky, míra nezaměstnanosti a rozvoj světového obchodu.

Naopak psychologická hranice zdanění je určena individuálně každým subjektem. Představuje mez, kdy daňový poplatník nepocítuje zdanění, popřípadě jej vnímá, ale výše této hranice v něm nevyvolává negativní reakce. Je-li však psychologická hranice daného subjektu překročena, může tato situace vést k daňovému úniku. Jeden z nejvýznamnějších faktorů působících na tuto veličinu je mentalita národa.

Zásadní rozdíl mezi ekonomickou a psychologickou hranicí zdanění spočívá v tom, že zatímco ekonomická hranice je v daném okamžiku a konkrétní zemi jen jedna, psychologických hranic zdanění existuje více (v podstatě co poplatník, to jiná hranice).

V souvislosti s problematikou tvorby daňového úniku má jednotlivec možnost volby znázorňující obr. 2.3.

**Obr. 2.3 Daňový únik jako trestný čin**



**Zdroj:** Zdroj: Šíroký (2008), (zcela převzato).

Poplatník disponuje důchodem před zdaněním  $Y$ , ten se rovná užitku  $U_0$ , kterému odpovídá daňová sazba  $t$ . Pokud se rozhodne daň přiznat a zaplatit, nabývá jeho disponibilní důchod hodnot rovnajícím se vztahu  $(1-t)Y$ . Tedy užitku  $U_1$ . V případě, že by se poplatník rozhodl zvolit strategii nezákonného krácení daně, jednalo by se o matematické vyjádření  $p(Y-F) < (1-t)Y$ . Přičemž  $p$  představuje pravděpodobnost, že subjekt bude chycen a bude na něj uvalen trest nebo pokuta představující ve vztahu písmeno  $F$ . V tomto schématu znázorňuje situace  $p=0$  stav absolutní jistoty, že daňový subjekt nebude odhalen a situace  $p=1$  stav absolutní jistoty odhalení a potrestání daňového subjektu. V čase  $t_1$  se poplatník rozhodne ke krácení daně, přičemž bude odhalen a dostane povinnost zaplatit pokutu  $F_1$ . Jeho subjektivně pocíťovaný užitek po odhalení je v obrázku představován bodem  $U_2$ . Aby poplatník mohl daňový únik považovat za atraktivní, musí mu toto jeho jednání poskytovat minimálně stejný užitek, který by získal při neuskutečnění uvedeného trestného činu. Tato situace nastává při rovnosti  $U_1$  s  $Y^*$ , kdy  $Y^*$  označuje očekávané příjmy. V závislosti na zakřivení křivky celkové užitečnosti, která označuje rozsah rizika averze, bude  $Y^*$  větší než  $(1-t)Y$ . Přičemž čím větší je zakřivení křivky celkového užitku, tím větší je averze poplatníka k riziku. Stejně tak se bude snižovat objem daňové kriminality i v případě zvýšení potencionálního trestu při odhalení.



## 2.4.6 Trestné činy daňové

Trestné činy daňové jsou upraveny v druhé části hlavy 6. zákona č. 40/2009 Sb. trestního zákoníku (dále také TZ). V rámci úpravy jsou v daném zákoně rozlišovány následující daňové trestné činy.

- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jež jsou upraveny § 240 TZ. Pachatelem je každý, kdo zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb ve větším rozsahu. Této osobě pak hrozí trest odnětím svobody na dobu od šesti měsíců do tří let nebo zákazem činnosti.
- Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, které jsou upraveny v § 241 TZ. Pachatelem zde může být zaměstnavatel nebo plátce, který ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost - za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění. Na tuto osobu pak může být uvalen trest odnětí svobody na dobu tří let.
- Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. § 243 TZ definuje pachatele jako osobu, která nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného. Zde může být vyměřen trest odnětím svobody až na dobu dvou let nebo zákazem činnosti.

K § 240 a § 241 TZ je potřeba také dodat, že trestní odpovědnost za trestný čin zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek pro:

- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží § 244 TZ nebo
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti § 245 TZ

Otázky daňové jsou upravovány ještě v § 254 TZ o zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění stejnojmenného zákona. Je zde uvedeno, že trestného činu se dopouští i osoba, která nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

### **3. Zákon o dani z přidané hodnoty a spotřebních daních a v nich skryté daňové úniky**

V první části kapitoly budou vysvětleny základní pojmy používané v souvislosti s principem fungování daně z přidané hodnoty a spotřební daně z minerálních olejů. Druhá část pak bude věnována problematice vybraných nelegálních daňových úniků.

#### **3.1 *Daň z přidané hodnoty***

Ve většině současných daňových systémů nabývá daň z přidané hodnoty stále vyšší důležitosti. Tuto daň řadíme do kategorie nepřímých harmonizovaných daní, což znamená, že dani podléhá konečná spotřeba, přičemž konečný spotřebitel není plátcem této daně.

Základní myšlenka fungování této daně je přitom velmi jednoduchá. Daň se vybírá na každém stupni zpracování, ale nevybírá se zde z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo na daném stupni zpracování ke statku přidáno. Z toho plyne, že je zdaňována vždy jen přidaná hodnota. Jistý technický problém zde představuje způsob stanovení konkrétní nově vytvořené přidané hodnoty. Proto se zpravidla stanovuje daňová povinnost nepřímo. DPH přímou rozdílovou metodou zjistíme jako rozdíl výstupů a vstupů vynásobený procentuálně vyjádřenou sazbou oproti nepřímé rozdílové metodě zjišťované jako rozdíl daně na výstupu a daně na vstupu.

Daň z přidané hodnoty (dále jen daň) je v české daňové soustavě upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také ZDPH).

##### **3.1.1 Princip fungování daně z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je svým způsobem velmi odlišná od ostatních daní zahrnutých v daňové soustavě. Tato daň byla v České daňové soustavě zavedena v roce 1993, kdy nahradila daň z obrátu (dodnes funguje v USA). Poslední změna této daně byla uskutečněna

prostřednictvím novely zákona č. 47/2011 Sb., o dani z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost 1. 4. 2011.

Základní mechanismus DPH spočívá v uplatňování výběru daně na každém stupni zpracování, kterými jednotlivé statky při své tvorbě prochází. Přitom zde nedochází k několikanásobnému zdaňování, ale daň je vždy odváděna pouze z hodnoty, která byla ke zboží nebo službě na daném stupni přidána.

Tento princip probíhá tak, že produkce nakupovaná od jiných plátců je uskutečňována již za ceny včetně daně (daň na vstupu) a každý plátců má pak za předem stanovených podmínek nárok na odpočet daně. Tím prakticky daný plátců vychází z nákladů na „nezdaněné“ úrovni. Po zpracování daného statku již ale opět prodává zboží nebo poskytuje služby za ceny, ve kterých je opět zahrnuta daň (daň na výstupu).

Plátců daně pak do svého daňového přiznání vyplňuje údaje o dani na vstupu a dani na výstupu za dané zdaňovací období, kterým je kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí a rozdíl daně na vstupu a daně na výstupu pak tvoří daňovou povinnost plátců daně. Zde mohou nastat dvě situace, buď dochází k tzv. vlastní daňové povinnosti (dochází zde k nároku na odpočet daně), což znamená, že daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, nebo dochází k nadměrnému odpočtu, tedy daň na vstupu převyšuje daň na výstupu.

V rámci chápání této daně a jejich základních pojmů je potřeba mít na zřeteli, že mechanismus fungování této veličiny v rámci Evropské unie (dále také jako EU) je značně odlišný od mechanismů ostatních daní ze spotřeby. V rámci vstupu do Evropské unie došlo k výraznému progresivnímu vývoji v rámci fungování DPH a tato daň se i nadále nachází ve velmi složité a hojně diskutované daňové oblasti.

### ***3.1.1.1 Předmět daně***

Předmět daně z přidané hodnoty je ukotven v § 1 ZDPH. S účinností od 1. 5. 2004 se DPH uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených zákonem. V rámci této kapitoly lze rozdělit veškerá plnění na dvě základní kategorie obsažené v § 2 na:

- plnění, která jsou předmětem daně a
- plnění, která nejsou předmětem daně.

Plnění, která jsou předmětem daně (přesné znění viz § 2 odst. 1. ZDPH):

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Pro první tři výše uvedená zdanitelná plnění platí, že o předmět daně se jedná pouze v případě, kdy dochází k realizaci za úplatu v rámci ekonomické činnosti osobou povinnou k dani a s místem plnění v tuzemsku.

Za plnění, které není předmětem daně (viz. § 2 odst. 2. ZDPH) se považuje pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, jestliže:

- je dodání zboží v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10 ZDPH,
- se pořízení uskutečňuje osobou osvobozenou od uplatňování daně dle § 6 ZDPH nebo právnickou osobou, jedná-li se o osobu která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani a zároveň celková hodnota zboží bez daně nepřesáhla v kalendářním roce částku 326 000 Kč. Zároveň však tato částka nesměla být překročena ani v roce předcházejícím.

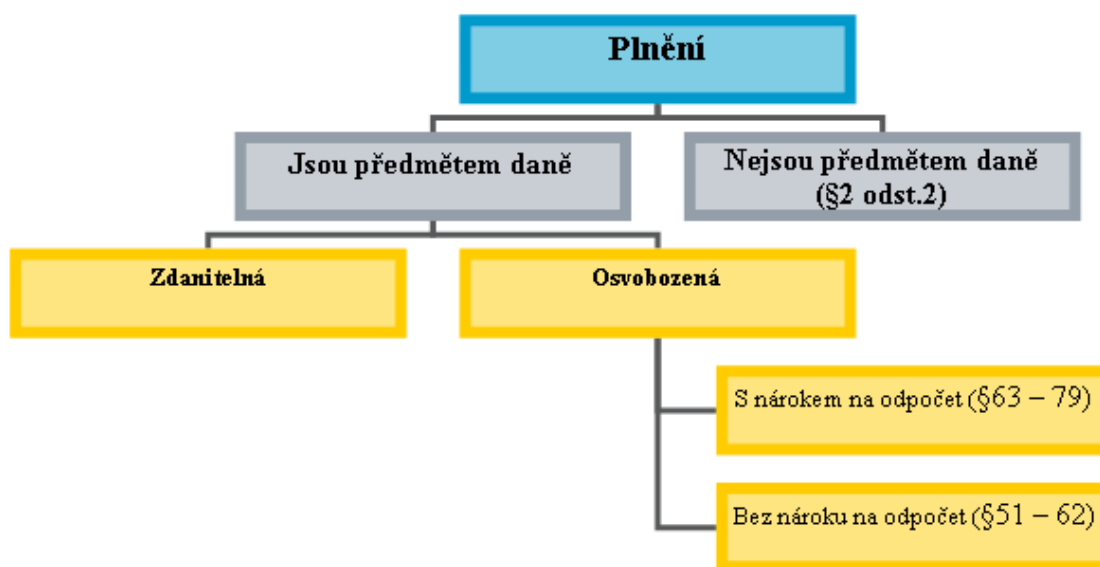
### ***3.1.1.2 Druhy plnění daně***

Vše, dodání zboží, poskytnutí služeb i jiné činnosti, co je Předmětem daně, lze obecně nazvat jako plnění. Předmět daně se člení následovně:

- zdanitelná plnění taková, u kterého plátcí daně vzniká daňová povinnost přiznat a odvést daň na výstupu viz. Vančurová, Láchová (2008, str. 225), tedy podléhají snížené (10 %) a základní (20 %) sazbě a pak
- osvobozená plnění splňující sice definiční znaky předmětu daně, ale plátcé není povinen z nich daň odvést. Může se zároveň jednat o plnění osvobozená jak s nárokem na odpočet (blíže je problematika rozvedena v § 63 – 71 ZDPH), tak i na plnění bez nároku na odpočet (blíže je problematika rozvedena v § 51 – 62 ZDPH).

Pro lepší přehlednost jsou jednotlivé pojmy znázorněny v obr. 3.1.

**Obr. 3.1 Druhy plnění**



**Zdroj:** Vančurová, Láchová (2008), 224 s. + vlastní úpravy

Jak osvobozená tak zdanitelná plnění mají několik společných rysů, které musí být splněny. Aby plnění mohlo být zdaňováno na území České republiky, musí být splněny následující parametry:

- plnění poskytuje plátcé,
- je uskutečňováno za úplatu,

- došlo k němu v při uskutečňování ekonomické činnosti<sup>1</sup>,
- místem plnění je tuzemsko.

### ***3.1.1.3 Osoba povinná k dani***

Za osobu povinnou k dani je považována taková fyzická nebo právnická osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost. Je potřeba také poznamenat, že ne každá osoba povinná k dani je povinna daň odvádět (jedná se především o osoby, které mají velmi malý obrat nebo dodávají do České republiky jen nepatrné plnění).

### ***3.1.1.4 Plátce daně***

Za plátce daně (viz § 94 ZDPH) z přidané hodnoty jsou považovány fyzické i právnické osoby, jejichž obrat (obratem se pro účely diplomové práce rozumí podle § 6 odst. 2 výnosy (popř.) příjmy za uskutečněné plnění. Do obratu se dále nezapočítávají osvobozená plnění bez nároku na odpočet a úplata z prodeje dlouhodobého majetku) za předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč.

Zařazení plátce daně je znázorněn v obr. 3.2.

Dále je součástí ZDPH vymezení situací, za kterých sice osoba povinná k dani (dále také OPD) nepřesáhne stanovený registrační limit, ale přesto se stává plátcem daně. Takovými případy mohou být následující vybrané příklady.

- OPD se může stát plátcem daně dobrovolně pouze na základě vlastního rozhodnutí prostřednictvím podání přihlášky k registraci.
- OPD, která podniká na základě smlouvy o sdružení nebo jiné smlouvy společně s jinými OPD. Pokud souhrn individuálních obrátů jednotlivých

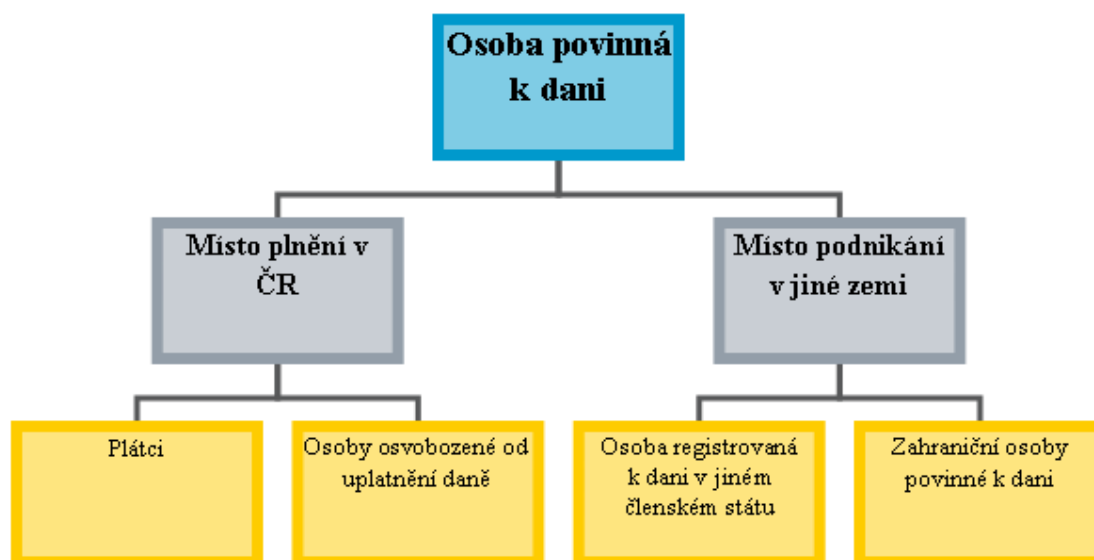
---

<sup>1</sup> Za ekonomickou činnost je považována soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, architektů, inženýrů, dentistů a účetních znalců. Dále se za ekonomickou činnost považuje využití hmotného i nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

členů sdružení přesáhne částku 1 000 000 Kč, nebo pokud se jeden člen rozhodne stát plátcem daně, pak se plátcí stávají i ostatní zúčastněné osoby.

- Plátcem se rovněž stává OPD, jestliže si v běžném kalendářním roce pořídí zboží z jiného členského státu, jehož hodnota převyší v konečném úhrnu částku 326 000 Kč bez daně. Výjimku zde tvoří hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, jež je předmětem spotřební daně.
- Dále se plátce daně stává osoba, která pokračuje v živnosti po zemřelém plátcí, nebo které bylo dodáno zboží s instalací nebo montáží

Obr. 3.2 Plátce daně



**Zdroj:** Vančurová, Láchová (2008), 224 s. + vlastní úpravy

### 3.1.1.5 Zdaňovací období

Zákon o DPH stanovuje dvě zdaňovací období, a to čtvrtletní, nebo měsíční. Kalendářní čtvrtletní zdaňovací období se vztahuje na plátce daně, kteří v předchozím kalendářním roce nedosáhli obratu 10 000 000 Kč. Pro ty plátce, jejichž obrat v předchozím kalendářním roce dosáhl výše 10 000 000 Kč zákon stanovuje zdaňovací období kalendářního měsíce. Zákon dále v § 99 odst. 3 ZDPH umožňuje plátcí, jehož obrat v předcházejícím



kalendářním roce dosáhl alespoň 2 000 000 Kč zvolit si za zdaňovací období kalendářní měsíc, pokud tuto skutečnost oznámí správci daně nejpozději do 31. ledna daného roku.

### ***3.1.1.6 Místo plnění***

Velmi důležitým bodem pro správné uplatnění DPH je určení místa plnění. Stanovení místa plnění sehrává klíčovou roli v přiřazení ke správnému zákonu a sazbě, která bude uplatněna. Je potřeba být obezřetný zejména ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu, neboť je s touto problematikou často spojeno i přenesení daňové povinnosti přiznat daň ze subjektu poskytovatele na příjemce plnění. V rámci své úpravy je tato oblast ZDPH rozdělena do několika ustanovení podle místa plnění (viz § 7 – 12 ZDPH):

- při dodání zboží z převodu nemovitosti,
- při dodání plynu elektřiny, tepla nebo chladu,
- při zaslání zboží,
- při poskytnutí služby,
- při poskytnutí služby ve zvláštních případech,
- při pořízení zboží z jiného členského státu,
- při dovozu zboží.

Obecně je možno říci, že místo plnění se nachází tam, kde vzniká nějakému subjektu nějaký užitek. Dále je potřeba se řídit zásadou, že místo plnění je vždy jen jedno.

### ***3.1.1.7 Sazba daně***

V rámci zákona o dani z přidané hodnoty se v České republice uplatňují dvě úrovně sazeb daně pro zdanitelná plnění. V současné době je základní sazba stanovena ve výši 20 % a snížená sazba činí 10 %.

Sazba DPH je upravena § 47 daného zákona. Základní sazba se uplatňuje u zboží a služeb. Zboží se sníženou sazbou je uvedeno v příloze č. 1 příslušného zákona (jedná se

např. o knihy, noviny, potraviny a rostliny). Dále je snížená sazba klasifikována u tepla a chladu. Služby podléhající snížené sazbě jsou dále obsaženy v příloze č. 2 ZDPH (zde patří např. ubytovací služby, pohřební služby, zdravotní péče a služby saun a parních lázní).

Dalším paragrafem zabírajícím se sazbou daně u ZDPH je § 48, jehož hlavní náplní je řešení otázky sazby daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení.

### ***3.1.1.8 Základ daně***

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění (dle § 36 odst. 1 ZDPH).

Základem daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň. Základ daně zahrnuje ale i dotace k ceně, spotřební daň a daň z energií, clo, materiál poskytnutý v ceně služby aj.

### ***3.1.1.9 Nárok na odpočet daně***

Nárok na uplatnění si odpočtu daně vzniká plátcі, který použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Odpočet může být uplatněn v různé výši:

- plné – jedná se o odpočet ve výši 100 % (§ 72 odst. 5 ZDPH),
- krácený – odpovídá rozsahu použití na ekonomickou činnost (§ 75 a 76 ZDPH).

Plátcі nevzniká nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která plátcе použije pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Dále daňový subjekt nemůže uplatnit odpočet při pořízení osobního automobilu podle podmínek uvedených zákonem.

## 3.2 Spotřební daně

Následující kapitola bude věnována spotřebním daním. Především zde bude zaměřeno na daň ze spotřeby minerálních olejů, jelikož právě tato spotřební daň představuje největší podíl výnosů do státní pokladny (v posledních letech tvoří výnos ze spotřebních daní podíl pohybující se kolem 40% na celostátní objemu daňových příjmů). Spotřební daně spadají do skupiny nepřímých daní. Historicky jsou tyto daně řazeny mezi nejstarší vůbec. V české daňové soustavě tyto daně našly své místo v roce 1993, kdy došlo k „velké“ daňové reformě, jež měla za úkol přizpůsobit daňový systém České republiky nově vznikajícímu tržnímu prostředí.

Tato skupina daní, která je upravována zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních zatěžuje prodej nebo spotřebu jen velmi úzké skupiny statků. Pro uvalení daně na tyto statky můžeme nalézt tři zásadní hlavní důvody:

- stabilní a poměrně dobře odhadnutelný příjem do státního rozpočtu (tvrzení se opírá o fakta, že většina produktů se řadí do skupiny s malou cenovou a důchodovou elasticitou poptávky,
- zdravotní,
- ekologický důvod, neboť jsou zde na mysli velmi často statky, jejichž spotřeba má za následek vznik negativních externalit.

### 3.2.1 Rozdělení zákona o spotřebních daních

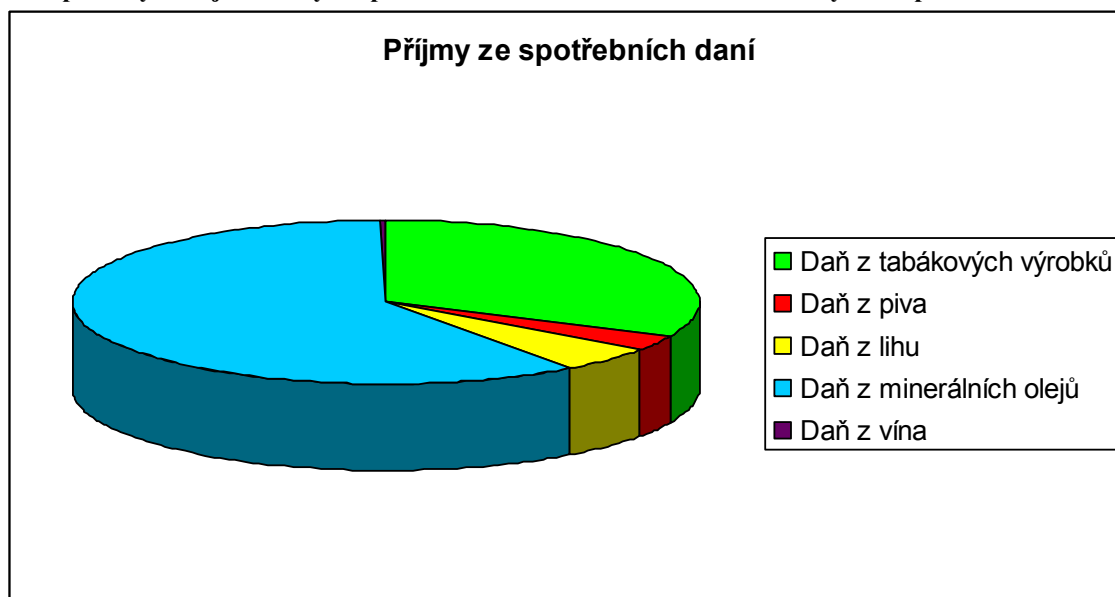
Podobně jako daň z přidané hodnoty jsou i tyto daně harmonizovány v rámci Evropské unie. Ve svém znění stanovuje zákon o spotřebních daních pět komodit, které jsou zatíženy výše zmiňovanou daní. Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních jsou předmětem této daně následující výrobky:

- minerální oleje
- líh
- pivo
- víno a meziprodukty a dále ještě tabákové výrobky.

V některých dalších zemích EU podléhá spotřební dani např. káva (Belgie), mobilní telefony (Malta) nebo čaj a minerální voda (Dánsko).

Pro představu je obr. 3.3 věnován problematice podílů výnosu jednotlivých spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu spotřebních daní k 31.12.2010.

Obr. 3.3- podíl výnosů jednotlivých spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu spotřebních daní



**Zdroj:** Celní správa České republiky [online]. [cit. 2010-1-13.] Dostupné z WWW:

<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDslede%C3%ADch%20%C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20%C4%8CR%20za%20rok%202009.pdf>

### **3.2.1.1 Základní pojmy**

**Daňový sklad** označuje prostorově ohraničené místo na území tuzemska, které smí být přerušeno jen a pouze pozemní komunikací. Jedná se o prostor, ve kterém se výrobky zatížené spotřební daní vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. Dále je potřeba poznamenat, že v prostorách daňového skladu a při dopravě mezi těmito sklady se výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

V rámci této problematiky jsou rozlišovány dva typy daňových skladů: výrobní a distribuční daňový sklad. V zásadě se oba sklady liší pouze tím, že ve výrobním skladu dochází oproti distribučnímu navíc k činnosti výroby předmětných statků. Počátkem roku

2009 bylo na území České republiky provozováno 521 daňových skladů, přičemž téměř polovina byla registrována provozovateli skladů s lihem a lihovinami.

Další charakteristikou daňového skladu je jeho zabezpečení v případě nutnosti proti daňovým únikům pomocí měřidel.

**Podmíněné osvobození** od spotřební daně je jedna z kategorií, na kterou je potřeba v rámci uplatňování zákona o spotřební dani upozornit. V rámci této daně je potřeba rozlišovat pojmy podmíněné osvobození od daně a „trvalé“ osvobození. Základní charakteristikou podmíněného osvobození je to, že se nejedná o osvobození trvalé, ale pouze o časově omezené. Aby se mohlo hovořit o zboží jako o podmíněně osvobozeném od daně je zapotřebí splnit jednu z následujících podmínek:

- zboží je umístěno v daňovém skladu,
- zboží je přepravované mezi dvěma daňovými sklady za zákonem předem stanovených podmínek,
- zboží přepravované z daňového skladu oprávněným příjemcem.

V případě, kdy se nejedná ani o jeden z uvedených příkladů, lze zboží označit jako zboží umístěném ve volném oběhu.

### **3.2.2 Princip fungování spotřební daně**

V úvodu kapitoly by mělo být zmíněno, že zde hovoříme o dani jednorázové, která nezatěžuje ani výrobce popř. dovozce (tyto subjekty mají povinnost pouze daň vybrat a zaplatit), ale konečného spotřebitele. Lze konstatovat, že mechanismus výběru těchto daní je velmi podobný jako u daní energetických. Na rozdíl od většiny ostatních daní, zajišťují správu všech spotřebních daní celní orgány. Jistou paralelu při výběru této daně můžeme ovšem sledovat při dovozu zboží i u jiné nepřímé daně a to u DPH.

Jistou originalitu a jedinečnost skupiny spotřebních daní lze pozorovat i u sazby daně, ta se nestanovuje jako u většiny ostatních daní procentem z ceny, ale jako absolutní pevná částka na množstevní jednotku. Ekonomický dopad zdanění se dále ještě násobí, pokud je

bráno v potaz, že tato nově získaná částka ještě dále vstupuje do základu daně při výpočtu DPH.

Myšlenka fungování výběru spotřební daně je postavena na jednoduchém principu. Představme si pro tyto účely dvě základní zóny: bezdaňovou a spotřební. V první bezdaňové zóně funguje přechod výrobků v režimu tzv. podmíněného osvobození od spotřební daně. V rámci této fáze vystupují celkem 3 skupiny osob: provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci a daňový zástupci provozovatelů daňových skladů z jiných členských států EU (všechny tyto osoby musí disponovat povolením od správce daně k „bezdaňovému“ pořízení výrobku). Podmínky pro pohyb a držení zboží v této podmíněně od daně osvobozené fázi se nachází v předchozí kapitole č. 4.1.2. V druhém spotřebním okruhu se již nachází zboží uvedené do volného daňového oběhu. Uvedením zboží do volného daňového oběhu se rozumí (viz § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních):

- každé, i protiprávní vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného od osvobození daně,
- každá, i protiprávní výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
- každý, i protiprávní dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
- každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Uvedením výrobku do druhé „spotřební“ zóny vzniká plátcí povinnost daň přiznat a zaplatit a to vždy, pokud se nejedná o výrobek trvale od daně osvobozený.

Zásadní rozdíl od energetických daní spočívá ve vrácení již přiznané a odvedené daně. K tomuto procesu dochází za situace, kdy předmětný výrobek přechází ze spotřebního okruhu zpět do okruhu bezdaňového.

### **3.2.3 Daň z minerálních olejů**

Daň ze spotřeby minerálních olejů tvoří největší podíl na celkovém výnosu z daňových příjmů v rámci spotřebních daní.

Výnos z této daně plyne do dvou institucí: do státního rozpočtu a do Státního fondu dopravní infrastruktury. Do roku 2001 bylo do tohoto fondu odváděno 20 % (částka výnosů vyjádřená v absolutní hodnotě se pohybuje v rozmezí okolo 10 až 13 mld. Kč) z celkového výnosu ze zmiňované daně přičemž od roku 2005 tento příjem do příslušného fondu klesl na pouhých 9,1 %. Společně se silniční daní tvoří nejvýznamnější část příjmů Státního fondu dopravní infrastruktury. Hlavní úlohou tohoto fondu je dále se zabývat otázkou financování výstavby a rekonstrukce dálnic a ostatních pozemních komunikací.

#### ***3.2.3.1 Předmět daně***

Zákonnou úpravu týkající se předmětu daně z minerálních olejů lze nalézt v § 45 hlavě I. zákona č. 253/2003 Sb., o spotřební dani (dále jen „ZSD“). Určení předmětu daně právě u této skupiny komodit je zřejmě nejsložitější určení v rámci celé skupiny spotřebních daní. Tvrzení vychází z předpokladu, že se jedná např. o nejpočetnější skupinu výrobků, dále se jedná o zboží s přesně definovanými parametry a tyto parametry jsou pro běžného uživatele (laika) jen těžko identifikovatelné. Dalším problémem při stanovení předmětu daně u skupiny minerálních olejů je nutnost sledovat přesný účel použití.

Stručný přehled minerálních olejů, jež jsou předmětem daně je uveden v příloze č. 2. Aby se o daných komoditách dalo mluvit jako o komoditách podléhajících zdanění, je zapotřebí si představit určitá kritéria. Jedním z požadovaných parametrů je nutnost nabízení minerálního oleje k prodeji nebo k používání na pohon motorů, pak je olej zahrnut do předmětu daně v případě, že je používán pro výrobu tepla, nebo k výrobě určitých směsí.

V případě jiného užití, než je uvedeno v předcházejícím odstavci, lze zmiňované statky označit jako statky od daně osvobozené. Touto problematikou se zabývá § 49 ZSD.

### **3.2.3.2 Plátce daně**

Plátcem spotřební daně (blíže § 4 ZSD) z minerálních olejů na území ČR může být fyzická i právnická osoba, které vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň v souvislosti s uvedením výrobku do volného oběhu. Plátcem daně může být dále ustanovena i osoba z jiné příčiny, zejména pak z titulu vrácení spotřební daně z důvodu vývozu výrobku do třetí země nebo z jeho dopravy v rámci ekonomické činnosti do jiného členského státu EU.

Mezi základní čtyři skupiny plátců spotřební daně z minerálních olejů řadíme:

- provozovatele daňového skladu,
- oprávněného příjemce,
- oprávněného odesílatele,
- výrobce.

Plátcem daně se taktéž rozumí osoba, která (blíže § 44 ZSD):

- použila nebo prodala olej s nižší sazbou daně pro účely, ke kterým se váže vyšší sazba daně,
- použila nebo prodala přísady či plnidla do minerálních olejů,
- prodala, bezúplatně předala popř. použila odpadní oleje, jež nebyly zdaněny pro pohon motorů nebo výronu tepla,
- použila nebo prodala minerální olej nebo jeho směs za účelem pohonu motoru nebo výroby tepla (s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně zemního plynu).

### **3.2.3.3 Vznik daňové povinnosti**

V rámci seznámení se základními pojmy u spotřební daně z minerálních olejů budou objasněny pojmy k tématu vzniku daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit. Jsou rozlišovány dva zásadní milníky, přičemž je zapotřebí mít se na pozoru, neboť se zde nejedná o jeden identický časový okamžik.



Vznik daňové povinnosti je úzce spjat s momentem výroby nebo dovozu předmětného zboží na území tuzemska.

Okamžik přiznat a zaplatit daň nastává až v případě uvedení zboží do volného daňového oběhu.

#### ***3.2.3.4 Zdaňovací období***

Za zdaňovací období je obecně považována perioda, za kterou plátce daně zjišťuje velikost své daňové povinnosti. Za období, v němž je plátce povinen podat celnímu úřadu daňové přiznání (jelikož je plátce povinen registrovat se ke každé spotřební dani samostatně, vzniká mu taktéž povinnost podat jednotlivě ke každé dani také daňové přiznání), je u spotřebních daní považován kalendářní měsíc.

Plátce, jemuž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (viz § 18 příslušného zákona), musí své daňové přiznání předložit příslušnému celnímu úřadu nejpozději 25. den po skončení daného zdaňovacího období, ve kterém předmětná daňová povinnost vznikla. Přiznaná daň je dále splatná do 40. dnů po skončení příslušného zdaňovacího období.

#### ***3.2.3.5 Sazba daně***

V rámci uplatňování zákona o spotřební dani z minerálních olejů se uplatňuje pevná sazba daně. Tato sazba představuje pevně stanovenou částku v peněžních jednotkách, která je stanovena na základ daně. Tímto se odlišuje od většiny ostatních daní, majících své místo v české daňové soustavě, u kterých se uplatňuje procentuální sazba. Přehled daňových sazeb pro jednotlivých tabulek je uveden v tabulce 3.1.

**Tabulka 3.1 Sazby daně z minerálních olejů**

<b>Kód nomenklatury</b>	<b>Text</b>	<b>Sazba daně</b>
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje podle §45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1000 l
	těžké topné oleje podle §45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle §45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

**Zdroj:** Ustanovení § 48 ZSD. Vlastní úprava

### **3.2.3.6 Základ daně**

Základ daně u spotřebních daní je označován jako specifický základ daně. Tento pojem zahrnuje skutečnost, že základem daně jsou množstevní nebo objemové jednotky. Výnos daně, počítaný ze specifického základu, reaguje na objem spotřeby, nikoli na cenu. To znamená, že roste-li spotřeba výrobku, roste současně i výnos daně.

Základem daně, v kategorii množstevních jednotek, jsou tuny čisté hmotnosti. Zde zahrnujeme LPG a těžké topné oleje. Základem daně u měření objemovými jednotkami pak je 1000 litrů při teplotě 15 °C. Tento základ se užívá u motorových benzínů, motorové nafty, lehkého topného oleje a petroleje.

### **3.2.3.7 Značení výrobků**

Minerální oleje, stejně jako ostatní komodity, podléhající spotřební dani, jsou předmětem častých daňových úniků. Tato skutečnost odráží fakt, že spotřební daň je v porovnání s ostatními daněmi zahrnutými do českého daňového systému relativně vysoká. V tomto případě lze říci, že se daňovému subjektu mnohdy vyplatí uniknout zdanění, neboť výnos, který je možno v souvislosti se zmiňovanou trestnou činností získat, značně překračuje riziko spojené s odhalením. Na obhajobu tvrzení lze uvést jeden z mnoha demonstrativních příkladů, kdy jen jeden daňový únik jedné vícekomorové cisterny o standardním objemu 48 000 l motorové nafty může v rámci nelegální činnosti přinést zisk až necelého půl milionu korun.

K potlačení těchto nelegálních praktik, díky kterým stát přichází o své příjmy, se kromě jiných nástrojů používá i značkování a barvení minerálních olejů. Zmíněné činnosti mají za úkol vést k odstranění nebo alespoň potlačení nelegální činnosti. Značkování by mělo signalizovat, že daný výrobek prošel procesem zdaňování. O procesu značkování a barvení můžeme dále říci, že se jedná o specifickou formu značení, která zůstává laickému oku skryta, neboť se jedná o postup přidání přesně definovaného množství červeného barviva se značkovací látkou do minerálního oleje. Proces značení je v rámci EU harmonizován (proces harmonizace se řídí směrnicí rady 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje).

V rámci této problematiky rozlišujeme dvě základní kategorie: značkování a barvení a skupinu značkování. O první kategorii značkování a barvení hovoříme, pokud se jedná o minerální oleje určené na výrobu tepla a pro pohon motorů u vodní přepravy z území ČR na území jiného členského státu EU (a naopak), neboť se jedná o minerální olej od daně osvobozený. O druhé kategorii, tedy o značkování se jedná v případě, že jde zejména o těžké topné oleje, plynové oleje, mazací oleje, organická rozpouštědla a některé další oleje jako benzol, tolnol či xylon.

### 3.3 Daňové úniky na dani z minerálních olejů

Problematika nelegálních daňových úniků je velmi komplikovaná. V této oblasti neexistují žádné přesné údaje ani konkrétní data a tudíž jsou neodhalené škody jen těžko vyčíslitelné. Ať už se používají jakékoliv nástroje, aby se odstranily skuliny, prostřednictvím kterých dochází ke zmiňovaným deliktům, vždy se projeví neskonalá fantazie a vynalézavost daňových podvodníků.

V oblasti spotřební daně tvoří daňové úniky na minerálních olejích jednoznačně největší skupinu. Experti působící v oblasti obchodování s pohonnými hmotami (dále také PHM) odhadují roční ztráty na dani ve výši 2 – 3 mld. Kč (interní zdroje Celní správy České republiky). Skeptické názory dokonce hovoří o částce pohybující se kolem 5 mld. Kč. Odborníci z této průmyslové oblasti dále odhadují, že kolem 80 % všech čerpacích stanic, provozujících svou činnost na území ČR, odebírají mimo jiné i nezdaněné PHM, přičemž další prodejci uvádějí do spotřeby produkty, do nichž byla nelegálně přimíchána nezdaněná bio složka. V tomto odvětví panuje předpoklad, že nepoctiví dodavatelé tvoří cca 10 – 15 % celkového trhu, na kterém ročně unikne kolem 200 mil. litrů PHM.

V rámci daňových úniků z minerálních olejů nelze hovořit o podvodníkovi jako o jedné osobě. V této oblasti působí celé organizované skupiny, které kromě jiného čítají ve svých řadách daňové poradce a účetní. Dle odhadů na našem území působí 4 – 5 takovýchto skupin. Jednotlivé skupiny lze rozdělit na několik segmentů dle:

- teritoria – zda se jedná o příhraniční oblasti nebo o vnitrozemí,
- podle národnosti – na severní větev, která se skládá z rusky hovořících občanů, na jižní větev, jejíž členové pocházejí převážně ze zemí balkánského poloostrova a na asijskou větev, jejíž členové pocházejí z velké části z oblasti Číny a Vietnamu,
- místa nákupu PHM – podle toho, jestli pachatelé nakupují PHM v českých daňových skladech, nebo zboží pořizují ve třetích zemích.

### **3.3.1 Klasifikace daňových úniků z minerálních olejů**

Daňové úniky na minerálních olejích členíme do 4 základních kategorií na: neodvedení DPH, obchodování s PHM v daňových skladech, dovozy na „černo“ a na manipulace s vybranými výrobky.

#### ***3.3.1.1 Neodvedení DPH***

V souvislosti s problematikou daňových úniků na minerálních olejích je možné pozorovat tři základní kategorie trestné činnosti. Téměř všechny případy mají společné následující znaky.

- Firmy sídlí na adresách virtuálních kanceláří, na adresách, na kterých je nikdo nezná, nebo jim již byl vypovězen nájem a také se adresa sídla společnosti neshoduje s místem, na němž firma skutečně provozuje svou činnost.
- Jednatelé takovýchto společností bývají často nezvěstní, bydliště mají hlášené na městském úřadě, popřípadě jsou celostátně hledaní.
- Jednatelé i majitelé bývají často mladé osoby, popř. se jedná o nemajetné osoby (může se jednat o sociálně nebo duševně slabší jedince, kteří se za úplatu nechají zapsat jako zodpovědná osoba).
- Firma nedisponuje žádným majetkem ani zaměstnanci (pokud by společnost vlastnila např. cisternu, byla by pravděpodobně na leasing, který by byl splácen zpravidla jen zpočátku).
- Velmi často se jedná o ready made společnosti (znamená, že se jedná o společnost založenou a zapsanou v obchodním rejstříku, bez obchodní historie a čekající na prodej svému zájemci).
- Firma je k dani registrovaná jako dobrovolný plátce.

#### **Smluvní pokuta**

Daň je v tomto případě přiznána v daňovém přiznání, ale již není uhrazena, neboť se firma nachází v insolventním řízení. Jako důvod daňový subjekt uvádí smluvní pokutu uhrazenou do daňového ráje.

### **Čtvrtletní a měsíční plátce**

Další možností trestní činnosti je rozdílný časový okamžik povinnosti podat daňové přiznání mezi dvěma plátcí daně. Jeden subjekt má čtvrtletní daňovou povinnost, druhý subjekt má povinnost přiznat daň měsíčně. K daňovému úniku pak může docházet v situaci, kdy čtvrtletní plátcí prodávají zboží měsíčním plátcům. Měsíční plátcí si pak započítávají odpočty, které obdrží. Posléze ovšem čtvrtletní plátce buď vůbec nepodává daňové přiznání, nebo ho podá, ale daňová povinnost není zaplacená.

### **Bílý kůň**

Jedním z velmi častých jevů v oblasti daňových úniků je případ tzv. bílého koně. V tomto případě se jedná o společnost, která veškerá práva převede na jednatele nebo majitele, často pocházejícího z Ukrajiny, Rumunska, Maďarska, nebo Slovenska. Je zde poukazováno na skutečné osoby, které mnohdy docházejí do bankovních ústavů s doprovodem za účelem vybrání hotovostních finančních prostředků.

#### ***3.3.1.2 Obchodování s PHM v daňových skladech***

V rámci daňových úniků vznikajících během obchodování s PHM v daňových skladech se daňová správa setkává nejčastěji se 4 delikty: s nekontaktním daňovým subjektem, neodvedením DPH, s předprodejem v daňovém skladu a s nezahrnutím spotřební daně do základu daně u DPH.

### **Nekontaktní daňový subjekt**

Problematika této činnosti tkví v tom, že na konci celého procesu stojí daňový subjekt, jenž je pro účely daňové správy nekontaktní. V našem případě se jedná o nekontaktní osobu, ta nikterak nereaguje na výzvy a zároveň se nezdržuje ve svém sídle. Přes to jsou na tento daňový subjekt vystavovány faktury, ke kterým jsou dle bankovních výpisů přiřazovány platby na příslušné bankovní konto.

## **Neodvedená DPH**

Problematika tohoto typu úniků vzniká nejčastěji u společností, které zažily raketový start a téměř okamžitě se u nich zaznamenával vysoký obrát. Po krátké době (2 – 3 měsíce) u společností nastává radikální změna, např. změna jednatele nebo sídla. Nenadálý jev je často doprovázen ukončením hrazení daňové povinnosti z důvodů dočasné nebo záměrně vyvolané insolvence. Daňový subjekt však i nadále zůstává se správcem daně v kontaktu, předkládá doklady, informuje. Častým projevem předmětných osob v nastalé situaci bývá žádost o prodloužení lhůty, odkládání jednání z různých důvodů, jako je nemoc nebo dovolená.

## **Přeprodej v daňovém skladu**

V prostoru daňového skladu se prodeje PHM uskutečňují bez zdanění spotřební daní. Daňový subjekt pak vykazuje správci daně prodej minerálních olejů uvnitř skladu, i když ve skutečnosti dochází k předprodejům již mimo sklad. Tato činnost vede daňový subjekt k vystavování fiktivních dokladů, což v praxi znamená, že daný subjekt vede dvě či více účetnictví.

## **Spotřební daň nezahrnutá do základu DPH**

Opět se jedná o daňové úniky vznikající na základě obchodování uvnitř daňových skladů. I zde platí zásadní pravidlo, že spotřební daň v tomto případě není potřeba zahrnovat do základu daně při výpočtu DPH. Některé firmy obchodovaly uvnitř daňového skladu, i když nebyly jeho nájemci, což je v rozporu se zákonem (spotřební daň již měla být na tomto stupni zahrnuta do výpočtu DPH).

### ***3.3.1.3 Dovozy na „černo“***

## **Tranzit**

V daňově kriminalitě figuruje i nelegální dovoz zboží. K činnosti dochází v případě, že předmětná skupina zboží je garantována jako pouhý transport přes naše území s místem dodání v jiném státě. V rámci tohoto převozu bylo ovšem zboží vyloženo již na území ČR a ke konečnému příjemci tak dorazily pouze fiktivní faktury.

## **Oprávněný příjemce**

Daňový únik spadající do této skupiny vzniká následujícím způsobem. Zboží je nakoupeno a distribuováno z jiného členského státu. K tomuto zboží jsou dále vystaveny fiktivní doklady na jméno oprávněného příjemce. K této osobě, která by za normálních okolností měla daň přiznat a uhradit, předmětné zboží nikdy nedorazí. Jelikož daná osoba mnohdy ani netuší o tom, že by jí zboží mělo být dodáno, nebude spotřební daň ani DPH uhrazeno. Zboží, jež je vysláno na cestě, je po telefonické instrukci řidiče vyloženo na nějaké čerpací stanici nebo v meziskladě. Provozovatelé jednotlivých čerpacích stanic si musí pomocí vlastních prostředků zprostředkovat legalizaci přijatého zboží. K tomu slouží fiktivní doklady, za pomoci kterých je následně uplatněn nárok na odpočet DPH.

### ***3.3.1.4 Manipulace s vybranými výrobky***

Manipulace s vybranými výrobky představuje poslední skupinu daňových podvodů, uskutečňovaných v rámci spotřební daně z minerálních olejů. Odhalenými plátcí (v mnoha případech se jedná o drobné podnikatele) je pak tato trestná činnost často obhajována jako jediná možná cesta k udržení konkurenceschopnosti na trhu.

## **Míchání bio složek**

Míchání bio složek funguje na jednoduchém principu. Pro trestný čin je zapotřebí pouze dvou cisteren, z nichž jedna obsahuje řádně deklarované zboží s PHM a druhá obsahuje biopalivo (Lih, lihové palivo E85, nezdaněný metylester, případně jiné biopalivo pro účel použití než do pohonu motorů), které lze přimíchat do PHM a které není zatíženo spotřební daní. Potom již stačí jen najít vhodné místo a obě cisterny mohou být v určitém poměru smíchány a dále distribuovány jako biopalivo splňující jakostní normu. K transportu obou cisteren jsou používány shodné doklady, přičemž zboží je zpravidla dodáváno na menší čerpací stanice. Majitelé těchto provozoven si již sami musí najít způsob, jak toto zboží legalizovat, což zpravidla vede k falšování účetnictví, do něhož se zanáší fiktivní obchodní partneři.



## **Pančování**

Při pančování dochází k procesu mísení motorové nafty s některými jinými minerálními oleji, jako jsou strojní, transformátorový a technologický olej, olej S-100 a S-150 nebo ložiskový olej. K deliktu pak dochází buďto přímo v daňových skladech, nebo až u odběratelů po načerpání motorového oleje do zásobníků přímo na čerpacích stanicích. K dalšímu možnému okamžiku nezákonného mísení může docházet při stáčení olejů do cisterny. Poměrně rozsáhlá část takovéto produkce končí na neveřejných pumpách např. u dopravců nebo zemědělců. Ve zmiňovaných obchodech často dominují bílí koně. Odhalení těchto nezákonných obchodů je velmi komplikované, neboť při prvním podezření hlavního organizátora, že by firma mohla být objektem zájmu daňové správy nebo policie ČR, převádí činnost společnosti na novou firmu.

## **4. Analýza vybraných nelegálních daňových úniků u nepřímých daní**

V rámci první části této kapitoly diplomové práce je provedena analýza nelegálních daňových úniků zjištěných na dani z přidané hodnoty a na dani z minerálních olejů vybraného daňového subjektu za období leden až únor roku 2011. Další část kapitoly pak je věnována oblasti možných opatření v rámci zamezení těchto daňových úniků.

Pod pojmem daňový únik se pro účely této kapitoly rozumí jakékoli nezákonné zkrácení daně (tj. neuvedení v daňovém přiznání nebo uvedení, avšak záměrně v chybné výši) nebo neodvedení daně ve smyslu úmyslného nezaplacení. Ve všech příkladech je pro výpočet daňové povinnosti na DPH použita základní 20 % sazba daně. Výpočty prováděné v této kapitole jsou pro lepší přehlednost zaokrouhlovány v případě jednotkových cen uváděných v Kč/l na dvě desetinná místa a částky uváděné pro celý objem předmětného zboží na celé koruny.

### **4.1 Základní informace o daňovém subjektu**

Na základě citlivosti získaných ekonomických informací je uveden fiktivní název a sídlo reálně existující společnosti.

Obchodní firma:	B, s. r. o.
Právní forma podnikání:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Kostelec nad Orlicí
Datum vzniku:	2010
Předmět činnosti:	výrobní činnost, silniční motorová doprava / veřejná nákladní vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava , veřejná osobní hromadná nepravidelná vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava, maloobchodní prodej, velkoobchodní prodej

Plátce daně z přidané hodnoty: čtvrtletní zdaňovací období

Vznik společnost B, s. r. o. se datuje k roku 2010, v tomto roce se také dobrovolně zaregistrovala jako plátce DPH. Od té doby společnost podnikala v oblasti přepravy minerálních olejů. Společnost nemá žádné zaměstnance. Jediný její majetek tvoří dvě pětikomorové cisterny každá o objemu 34 000 l, které jsou pořízeny prostřednictvím finančního leasingu.

## **4.2 Daňové úniky na DPH**

Daňové úniky na DPH jsou zřejmě nejrozšířenějším druhem daňových podvodů nejen na území České republiky. Ke vzniku této činnosti do značné míry přispívá konstrukce daňového zákona a limity stanovené převodem harmonizace. Dalším faktem umožňujícím provádění těchto činností je i poměrně složité odhalení podvodů ze strany správců daně.

### **4.2.1 Rozdílná zdaňovací období**

Jedna z možností, jak lze provést daňový únik na DPH, spočívá v rozdílném zdaňovacím období dvou plátců daně. Jedná se o rozdíl mezi měsíční a čtvrtletní daňovou povinností. Princip spočívá v tom, že plátce s čtvrtletní daňovou povinností prodá zboží druhému plátcovi daně, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Tento měsíční plátce daně, si při podání DAP uplatňuje odpočty na dani, které jsou mu uznány. K úmyslné podvodné činnosti dochází na straně prodávajícího daňového subjektu, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. Tento plátce daně své DAP nepodá vůbec, nebo toto DAP podá, ale svou daňovou povinnost již neodvede na účet u správce daně. Tato situace je vysvětlena na následujícím příkladu.

V zamýšlené obchodní transakci figurují dva daňové subjekty. Společnost B, s. r. o., která je čtvrtletním plátcem daně a společnost C, s. r. o., která má měsíční povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty.

Daňový subjekt B, s. r. o. v průběhu měsíců ledna a února roku 2011 prodal společnosti C, s. r. o. celkem 68 000 l motorové nafty za cenu 30,02 Kč/l včetně DPH. Tato cena již zahrnuje obchodní marži ve výši 0,95 Kč/l, spotřební daň, která již byla v minulosti zaplacená na účet u správce daně (spotřební daň byla zaplacená daňovým subjektem A, s. r. o., který uvedl zboží do volného daňového oběhu) a obligatorně i DPH. Operace spojené s činností společnosti B, s. r. o., za čtvrtletní zdaňovací období jsou popsány v tabulce 4.1.

**Tabulka 4.1 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. pro subjekt C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (bez DPH)	24,07	1 636 760
2.	Uplatněný nárok na odpočet		327 352
3.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
4.	Základ DPH ř. (1. + 3.)		1 701 360
5.	DPH na výstupu		340 272
6.	Skutečná daňová povinnost ř. (5. - 2.)		12 920
7.	Odvedeno na účet správce daně		0
8.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (1. + 3. + 5.)	30,02	2 041 632

**Zdroj:** Vlastní výpočty

DPH na výstupu je vypočítána jako součin daňové sazby a pořizovací ceny zboží bez DPH. Daňovou povinnost daňový subjekt B, s. r. o. ve svém DAP přiznal dle § 101 ZDPH, avšak na účet správce daně ji již neodvedl.

Společnost C, s. r. o. tedy nakoupila motorovou naftu od společnosti B, s. r. o. Jednalo se zde o zboží, které bylo nakoupeno daňovým subjektem C, s. r. o. za účelem dalšího prodeje konečným spotřebitelům. Základ daně byl stanoven dle § 36 odst. 3 písm. e) ZDPH tak, že k pořizovací ceně zboží (bez DPH) byla připočtena zprostředkovatelská marže ve výši 64 600 Kč, přičemž z takto nově získaného základu daně byla řádně vypočtena a zaplacená DPH u daňového subjektu C, s. r. o. V daňovém přiznání, které společnost C, s. r. o. v rámci své činnosti podává každý kalendářní měsíc dle § 99 odst. 1 ZDPH, si uplatnila odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH v celkové výši 340 327 Kč (tabulka 4.2).

**Tabulka 4.2 Operace prováděné subjektem C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt C, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Požizovací cena (bez DPH)	25,02	1 701 360
2.	Uplatněný nárok na odpočet		340 272
3.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
4.	Základ DPH ř. (1. + 3.)		1 765 960
5.	DPH na výstupu		353 192
6.	Skutečná daňová povinnost ř. (5. - 2.)		12 920
7.	Odvedeno na účet správce daně		12 920
8.	Prodejní cena (včetně DPH)	31,16	2 119 152

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Daňový únik na DPH vůči státu zastoupeném správcem daně vznikl ve výši 12 920 Kč, přičemž daňový subjekt B, s. r. o. se v tomto případě neoprávněně obohatil také o částku 12 920 Kč. Jedná se o rozdíl mezi uplatněným odpočtem na DPH daňového subjektu C, s. r. o. a uplatněným odpočtem daňového subjektu B, s. r. o., neboť zde nedošlo k odvedení vlastní daňové povinnosti na účet správce daně dle § 101 ZDPH u daňového subjektu B, s. r. o. Daňový subjekt B, s. r. o. tedy přiznal svou daňovou povinnost, avšak na účet správce daně ji neodvedl. Daňový subjekt C, s. r. o. o neodvedení daně subjektem B, s. r. o. nevěděl, uplatnil si dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH nárok na odpočet daně. Na účet správce daně tedy nebylo odvedeno 12 920 Kč.

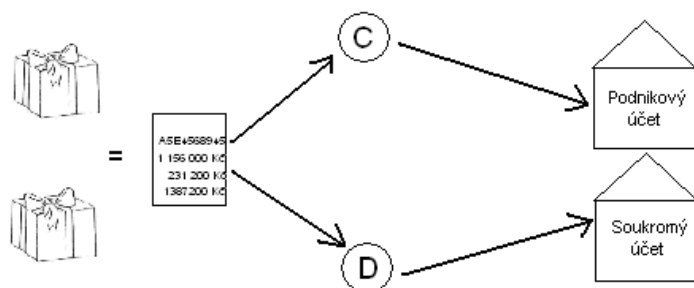
#### **4.2.2 Nezahrnutí daňového dokladu do daňové evidence**

Jedná se zde o případ, kdy dodavatelská společnost B, s. r. o. prodává dvakrát stejné množství i artikl zboží (popř. poskytne dvě identické služby), pokaždé jinému odběrateli. Daňový subjekt B, s. r. o. pak vystaví na toto prodané zboží dvě obsahově identické faktury, znějící na stejný materiál (popř. službu), na stejnou částku, datum vystavení i datum splatnosti, se stejným číslem faktury atd., které se navzájem liší pouze adresou odběratele. Faktura znějící na odběratele C, s. r. o. je řádně zaplacená dle údajů uvedených na daňovém dokladu. Z tohoto uskutečněného plnění je pak řádně přiznána a zaplacená DPH. Druhá faktura je pak po „tajné“ dohodě mezi dodavatelem B, s. r. o. a odběratelem D, s. r. o. zaplacená hotově nebo je platba uskutečněna na soukromý účet dodavatele B, s. r. o. Odběratel D, s. r. o. za tuto podvodnou činnost inkasuje předem sjednanou úplatu od dodavatele B, s. r. o. Daňový subjekt B, s. r. o. během této operace získá nelegální peněžní

prostředky ve výši neodvedené DPH (z druhé faktury znějící na dodavatele D, s. r. o.) snížené o úplatu poskytnutou daňovému subjektu D, s. r. o.

Tuto situaci můžeme demonstrovat na následujícím příkladu, jehož schématické fungování popisuje obr. 4.1.

**Obr. 4.1** Nezahrnutí daňového úniku do daňové evidence



**Zdroj:** Vlastní zpracování

Společnost B, s. r. o. nakoupí od daňového subjektu A, s. r. o. materiál pro výrobu 2 ks polotovaru s výrobním číslem A5E4568945 za cenu 1 200 000 Kč, přičemž k výrobě jednoho kusu spotřebuje materiál v hodnotě 600 000 Kč. Za výrobní proces si účtuje zpracovatelskou marži 556 000 Kč/ks. Operace spojené s tímto procesem jsou zaznamenány v tabulce 4.3.

**Tabulka 4.3** Operace prováděné interně daňovým subjektem B, s. r. o.

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/ks)	Částka za 2 ks (v Kč/ks)
1.	Pořizovací cena (bez DPH)	600 000	1 200 000
2.	Uplatněný nárok na odpočet	120 000	240 000
3.	Zpracovatelská marže	556 000	1 112 000
4.	Základ DPH ř. (2. + 4.)	1 156 000	2 312 000
5.	DPH na výstupu	231 200	462 400
6.	Skutečná daňová povinnost ř. (6. - 3.)	111 200	222 400
7.	Odvedeno na účet správce daně		111 200
8.	Prodejní cena (včetně DPH)	1 387 200	2 774 400

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Zpracované zboží daňový subjekt B, s. r. o. prodá tak, že vystaví dvě identické faktury (vystavení daňových dokladů dle § 26 ZDPH) lišící se pouze adresou odběratele (viz příloha 3 a 4). V dokladu je fakturována netto částka 1 156 000 Kč za dodání materiálu A5E4568945. Jelikož zboží podléhá základní sazbě daně, je daň vyčíslena na 231 200 Kč.

Z faktury vystavené na odběratele C, s. r. o. daňový subjekt B, s. r. o. přizná a odvede daň dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH viz tabulka 4.4 ve výši 111 200 Kč. Přičemž daňový subjekt C, s. r. o. si v rámci své činnosti uplatní nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH.

**Tabulka 4.4 Operace spojené s prodejem zboží subjektem B, s. r. o. pro subjekt C, s. r. o.**

<b>Daňový subjekt B, s. r. o.</b>	<b>Částka (v Kč)</b>
Fakturovaná cena (bez DPH)	1 156 000
DPH	231 200
Skutečná daňová povinnost	111 200
Odvedeno na účet správce daně	111 200
Fakturovaná cena (včetně DPH)	1 387 200

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Druhá identická faktura vystavená na odběratele D, s. r. o. je na základě „tajné“ dohody zaplacená na soukromý bankovní účet daňového subjektu B, s. r. o. (tabulka 4.5). Toto zdanitelné plnění ovšem daňový subjekt B, s. r. o. nepřizná a neodvede na účet správce daně.

**Tabulka 4.5 Operace spojené s prodejem zboží subjektem B, s. r. o. pro subjekt D, s. r. o.**

<b>Daňový subjekt B, s. r. o.</b>	<b>Částka (v Kč)</b>
Fakturovaná cena (bez DPH)	1 156 000
DPH	231 200
Skutečná daňová povinnost	111 200
Odvedeno na účet správce daně	0
Fakturovaná cena (včetně DPH)	1 387 200

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Jak vyplývá z tabulky 4.5, stát při této operaci přišel o daňový příjem na dani z přidané hodnoty ve výši 111 200 Kč. V tomto případě se jedná o daňový únik spáchaný jak dodavatelem, společností B, s. r. o., tak i odběratelem D, s. r. o., neboť o spáchání této podvodné činnosti odběratel D, s. r. o. nejen věděl, ale přímo se na ní podílel, za což inkasoval úplatu ve výši 50 000 Kč. Celkový konečný stav je tedy takový, že na účet správce

daně nebylo odvedeno 111 200 Kč, tedy částka, která odpovídá DPH na výstupu fakturovaná daňovým subjektem B, s. r. o. daňovému subjektu D, s. r. o.. Dodavatel B, s. r. o. se nezákonně obohatil o 301 200 Kč. Tato suma je složena z částek: uplatněného nároku na odpočet ve výši 120 000 Kč, v DAP nepřiznaná DPH na výstupu za prodej zboží odběrateli D, s. r. o. ve výši 231 200 Kč snižená o částku zaplacenou daňovému subjektu D, s. r. o. ve výši 50 000 Kč za jeho účast na podvodné činnosti. Nepoctivý odběratel D, s. r. o. nelegálně získal 50 000 Kč a také uplatněný nárok na odpočet daně.

#### **4.2.3 Nezahrnutí spotřební daně do základu daně**

Jedním z možných daňových úniků na DPH, je nezahrnutí spotřební daně do základu daně v souladu s § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH. Jedná se zde o případ, kdy první daňový subjekt získal oprávnění vstupu do daňového skladu. V rámci své činnosti nakupoval zboží od provozovatele daňového skladu. Vzhledem k tomu, že se zde jedná o obchody prováděné uvnitř daňového skladu, není do základu DPH zahrnuta spotřební daň. V rámci své obchodní činnosti první daňový subjekt prodává motorovou naftu nakoupenou od provozovatele daňového skladu druhému daňovému subjektu, který již nemá oprávnění obchodovat uvnitř daňového skladu. Při výpočtu DPH však první daňový subjekt nezahrne spotřební daň do základu DPH.

V zamýšlené obchodní transakci figurují tři daňové subjekty. Společnost A, s. r. o., která je provozovatelem daňového skladu, (nepoctivá) společnost B, s. r. o., která získala oprávnění obchodovat uvnitř daňového skladu a společnost C, s. r. o., která je odběratelem společnosti B, s. r. o.

Společnost B, s. r. o. nakoupí 68 000 l motorové nafty od společnosti A, s. r. o. za cenu 10,16 Kč/l bez DPH. Jelikož se jedná o obchod uskutečněný uvnitř daňového skladu, nachází se zboží v režimu podmíněného osvobození od daně (dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) ZSD s odkazem na § 3 písm. g) ZSD. To znamená, že při fakturaci nebyla dle zákona do základu DPH započítávána spotřební daň (dle ustanovení § 41 odst. 3. ZDPH v návaznosti na § 36 ZDPH). Situace, znázorňující činnosti provedené ve společnosti A, s. r. o., jsou uvedeny v tabulce 4.6.



**Tabulka 4.6 Operace prováděné subjektem A, s. r. o. pro subjekt B, s. r. o.**

řádek	Daňový sklad A, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Prodejní cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Základ DPH ř. 1.		690 880
4.	DPH na výstupu		138 176
5.	Odvedeno na účet u správce daně		138 176
6.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (3. + 4.)	12,19	829 056

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Společnost B, s. r. o. nakoupila v režimu podmíněného osvobození od daně 68 000 l motorové nafty za cenu 12,19 Kč/l. V rámci své činnosti si uplatnila nárok na odpočet daně (dle § 73 odst. 1 ZDPH) ve výši 138 176 Kč. Poté prodala motorovou naftu dále společnosti C, s. r. o., která nedisponuje oprávněním obchodovat v daňovém skladu, za cenu 26,17 Kč/l. Do základu daně daňový subjekt B, s. r. o. zahrnul pořizovací cenu zboží bez DPH a zprostředkovatelskou marži (nebyl zde tedy dodržen postup stanovení základu DPH dle § 36 ZDPH). V rámci úmyslu spáchat daňový únik na DPH, společnost B, s. r. o. záměrně do výpočtu daňové povinnosti nezahrnula výši spotřební daně (nedodržela postup stanovení základu DPH dle § 36 ZDPH). Spotřební daň sice byla náležitě přiznána a řádně odvedena na účet správce daně (dle § 9 ZSD) , do základu DPH však zahrnuta nebyla. Tabulka 4.7 tak popisuje proběhlou skutečnou situaci.

**Tabulka 4.7 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. pro subjekt C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	12,19	828 920
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Nárok na odpočet		138 153
4.	Spotřební daň	12,84	873 120
5.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
6.	Základ DPH ř. (2. + 5.)		755 367
7.	DPH na výstupu		151 073
8.	Skutečná daňová povinnost		12 920
9.	Odvedeno na účet správce daně (ř. 4. + 8.)		886 040
10.	Prodejní cena (včetně DPH)	26,170	1 779 560

**Zdroj:** Vlastní výpočty

V tabulce 4.8 je vyčíslena daň, která je stanovena dle zákonného postupu (dle § 36 odst. 3 ZDPH) a která měla být odvedena na účet správce daně.

**Tabulka 4.8 Správně vypočtený základ daně**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Požizovací cena (včetně DPH)	12,19	828 920
2.	Požizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Nárok na odpočet		138 153
4.	Spotřební daň	12,84	873 120
5.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
6.	Základ DPH ř. (2. + 4. + 5.)		1 628 487
7.	DPH na výstupu		325 697
8.	Skutečná daňová povinnost		187 544
9.	DPH skutečně odvedena na účet u správce daně (z tabulky 4.6)		886 040
10.	Prodejní cena (včetně DPH)	28,740	1 954 297

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Z porovnání obou tabulek (tabulky 4.7 a tabulky 4.8) je možno odvodit, že v této fázi je rozdíl mezi částkou, která měla být odvedena a částkou, která byla skutečně zaplacená ve výši 174 624 Kč.

Pro účely zanesení transakce do účetnictví jak dodavatelské společnosti B, s. r. o., tak i odběratelské společnosti C, s. r. o. vystaví daňový subjekt B, s. r. o., novou fakturu. Tato faktura se od předchozí liší tím, že daň je zde stanovena metodou „shora“ (dle § 37 odst. 2 ZDPH). Daň tedy byla vyčíslena jako násobek vypočteného koeficientu zaokrouhleného na čtyři desetinná místa (0,1667) a prodejní ceny společnosti B, s. r. o z tabulky 4.6. Údaje uvedené na tomto nově vystaveném daňovém dokladu se nacházejí v tabulce 4.9.

**Tabulka 4.9 Údaje obsažené v nově vystaveném daňovém dokladu pro subjekt C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt C, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Základ DPH (včetně DPH)		1 482 907
2.	DPH		296 653
3.	Prodejní cena (včetně DPH)	26,17	1 779 560

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Z údajů v tabulce 4.8 vyplývá, že společnost C, s. r. o. si dle nové faktury uplatní nárok na odpočet daně ve výši 296 653 Kč. Tedy si odečte ze své daňové povinnosti o 145 580 Kč více, než bylo na dani ve skutečnosti přiznáno a zapláceno.

V rámci úmyslného zkrácení DPH v souvislosti s nezahrnutím spotřební daně do základu daně při výpočtu DPH, se společnost B, s. r. o. nezákonně obohatila při prodeji 68 000 l motorové nafty o 174 634 Kč (jedná se o částku zjištěnou na základě rozdílu mezi správně vypočtenou daňovou povinností z tabulky 4.8 (ř. 8.) a daňovou povinností na DPH vypočtenou z tabulky 4.6 (ř. 8.), která byla odvedena na účet správce daně. Další daňový únik, který vznikl vůči státu je v tomto případě i neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně společností C, s. r. o. ve výši 145 580 Kč (což představuje částku vypočtenou jako rozdíl vypočtené DPH z tabulky 4.8 a DPH na výstupu z tabulky 4.6). Celkově tedy došlo k daňovému úniku v hodnotě 320 214 Kč. Úmyslná podvodná činnost přitom vznikla pouze u daňového subjektu B, s. r. o. Daňový subjekt C, s. r. o. o podvodném činu vzhledem k nově vystavené faktuře dodavatelem B, s. r. o. nemusel vědět.

#### **4.2.4 Řetězové obchody**

Princip spočívá v dlouhých postupných (řetězových) nákupech a prodejkách zboží či služeb, u nichž dochází k výraznému navyšování vstupní ceny, ve kterých většinou figuruje jeden nekontaktní daňový subjekt, který sice přizná svou daňovou povinnost, ale samotnou daň již na účet správce daně neodvede. Společnost A, s. r. o. je provozovatelem reklamních ploch. Právo na výlep reklamních plakátů prodá společnosti C, s. r. o. Společnost C, s. r. o. si připočte přiměřenou zprostředkovatelskou marži a toto právo společnosti B, s. r. o. Společnost B, s. r. o. hraje v příkladu roli tzv. bílého koně. Ke své nákupní ceně si tedy připočte svou vlastní značně navýšenou zprostředkovatelskou marži a právo na výlep plakátů poskytne společnosti D, s. r. o. Předmětná služba byla také fakticky realizována.

Společnost C, s. r. o. nakoupila od provozovatele reklamních ploch daňového subjektu A, s. r. o. právo na výlep plakátů v hodnotě 120 000 Kč včetně DPH. Situaci koupě z daňového skladu zobrazuje tabulka 4.10.

**Tabulka 4.10 Operace prováděné subjektem A, s. r. o. pro subjekt C, s. r. o.**

řádek	Daňový sklad A, s. r. o.	Částka (v Kč)
1.	Prodejní cena (bez DPH)	100 000
3.	Základ DPH ř. 1.	100 000
4.	DPH	20 000
5.	Odvedeno na účet u správce daně	20 000
6.	Prodejní cena (včetně DPH)	120 000

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Z tabulky je patrné, že všechny daně byly řádně odvedeny na účet správce daně (dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH).

Společnost C, s. r. o. právo na výlep plakátů v rámci své zprostředkovatelské činnosti prodala dalšímu článku obchodního řetězce, a to společnosti B, s. r. o. (která v rámci našeho případu hraje roli bílého koně), přičemž si opět účtovala marži 40 000 Kč. Operace provedené na straně společnosti C, s. r. o. znázorňuje tabulka 4.11.

**Tabulka 4.11 Operace prováděné subjektem C, s. r. o. pro subjekt B, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt C, s. r. o.	Částka (v Kč)
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	120 000
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	100 000
3.	Nárok na odpočet	20 000
4.	Zprostředkovatelská marže	40 000
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)	140 000
6.	DPH	28 000
7.	Skutečná daňová povinnost	8 000
8.	Odvedeno na účet u správce daně	8 000
9.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (1. + 4. + 6.)	168 000

**Zdroj:** Vlastní výpočty

I v tomto případě byla DPH společností C, s. r. o. řádně přiznána a odvedena (dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH).

Jak již bylo řečeno, společnost B, s. r. o. zastává v daném řetězci klíčovou roli. Jejím hlavním cílem je akumulovat obchodní ztrátu celé operace a maximalizovat tak zisk pro hlavního organizátora celé akce. Od společnosti C, s. r. o. tedy nakoupila předmětné právo na užívání reklamních ploch dle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, na které si uplatnila odpočet na dani dle § 73 odst. 1. ZDPH. Při prodeji zboží společnosti D, s. r. o. pak přizná daň dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH u svého místně příslušného správce daně, ale DPH už neodvede, jak je

možné pozorovat v tabulce 4.12. V tomto okamžiku tedy státu vznikla škoda na neodvedené dani ve výši 100 000 Kč.

**Tabulka 4.12 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. pro subjekt D, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Částka (v Kč)
1.	Požizovací cena (včetně DPH)	168 000
2.	Požizovací cena (bez DPH)	140 000
3.	Nárok na odpočet	28 000
4.	Zprostředkovatelská marže	500 000
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)	640 000
6.	DPH	128 000
7.	Skutečná daňová povinnost	100 000
8.	Odvedeno na účet správce daně	0
9.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (1. + 4. + 6.)	768 000

**Zdroj:** Vlastní výpočty

V tabulce 4.13 je možné sledovat situaci, kdy společnost D, s. r. o. nakoupí právo na užívání reklamní plochy od společnosti B, s. r. o. za „uměle vytvořenou“ cenu 768 000 Kč včetně DPH. Společnost D, s. r. o. využije práva na toto užívání a zároveň si tak může uplatnit nárok na snížení základu daně z příjmů právnických osob dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 3. ZDPH.

**Tabulka 4.13 Operace prováděné subjektem D, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt D, s. r. o.	Částka (v Kč)
1.	Požizovací cena (včetně DPH)	768 000
2.	Požizovací cena (bez DPH)	640 000
3.	Nárok na odpočet	128 000

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Celá tato akce je zpravidla řízena jedním organizátorem, který svými rozhodnutími řídí společnosti C, s. r. o., B, s. r. o. a D, s. r. o. V rámci této operace nebylo na účet správce daně odvedeno 100 000 Kč, přičemž organizátor díky své podvodné činnosti získal 648 000 Kč. Tato částka byla získána jako rozdíl mezi pořizovací cenou daňového subjektu D, s. r. o. a pořizovací cenou daňového subjektu C, s. r. o.

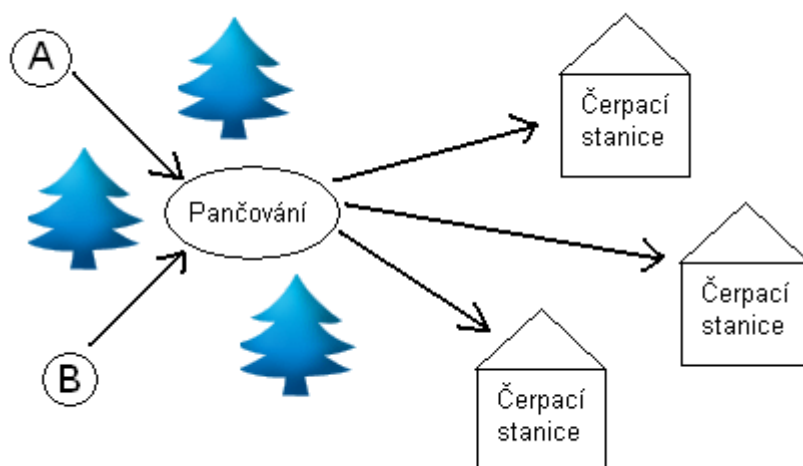
#### 4.2.5 Pančování

Při nelegální manipulaci s vybranými výrobky metodou pančování dochází ke snižování kvality pohonných hmot. Tato podvodná činnost nemá za následek jen daňové úniky, ale škody napáchané při tomto činu přímo ovlivňují i konečného spotřebitele. Snižená kvalita pohonných hmot má za následek pokles výkonu automobilu a pomalé poškození motoru z důvodu např. vylučování parafinů.

Značné rozšíření trestné činnosti pančování potvrzují i četné kontroly kvality prováděné přímo na čerpacích stanicích. Dlouhodobě se procento minerálních olejů, které plně nevyhovují stanoveným normám pohybuje kolem 10 %. Jako názorný příklad lze uvést analýzy vzorků, odebraných ke konci srpna 2009 celní správou. V rámci této operace bylo odebráno celkem 780 vzorků rozdělených podle komodit, přičemž stanovené normy nesplňovalo hned 85 z nich, což tvoří 10,9 %. V rámci testu bylo odebráno 414 vzorků motorové nafty, z nichž normě ČSN EN 590 nevyhovělo 52 vzorků, 222 vzorků automobilového benzínu, z nichž nesplnilo normu ČSN EN 228 přesně 21 vzorků. Dále bylo odebráno 100 vzorků lehkého topného oleje a 44 vzorků ostatních komodit, z nichž požadované parametry dle Martinovský (2009) nesplnilo 12 z nich.

Mechanismus manipulace s pohonnými hmotami způsobem pančování je znázorněn v obrázku 4.2. Zjednodušený způsob fungování této činnosti je popsán v kapitole 3.3.1.4. Konkrétní případ, kterým je možno nelegální daňový únik demonstrovat, je popsán níže. Pro lepší přehlednost a pochopení daňového úniku jsou v případě sledovány pouze operace spojené s nelegální činností. Schématicky je problematika zachycena v obr. 4.2.

**Obr. 4.2 Pančování**



**Zdroj:** Vlastní zpracování

Předmětem činnosti společnosti C, s. r. o. je kromě jiného přeprava a distribuce PHM. Jedná se o společnost, která podniká 4 roky na trhu a je spolehlivým a významným odběratelem skladu. Tato společnost dostala zakázku od společnosti B, s. r. o., která si objednala dodání celkem 68 000 l motorové nafty. Součástí objednávky bylo také zapůjčení jedné pětikomorové cisterny o objemu 43 000 l určené pro další distribuci. Společnost C, s. r. o. tedy zakoupila v daňovém skladu 68 000 l motorové nafty za cenu 27,60 Kč/l včetně spotřební daně. Tato daň byla přiznána a řádně odvedena (dle § 108 odst. 3 ZDPH ). Operace uskutečněné v daňovém skladu znázorňuje tabulka 4.14.

**Tabulka 4.14 Operace prováděné subjektem A, s. r. o. pro C, s. r. o.**

řádek	Daňový sklad A, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Prodejní cena (bez DPH)	10,16	690 880
2.	Spotřební daň	12,84	873 120
3.	Základ DPH ř. (1. + 2.)		1 564 000
4.	DPH na výstupu		312 800
5.	Odvedeno na účet u správce daně ř.(2. + 4.)		312 800
6.	Prodejní cena (včetně DPH)	27,60	1 876 800

**Zdroj:** Vlastní zpracování

Společnost tedy zprostředkovala dodání motorové nafty a zapůjčení jedné, již výše zmíněné cisterny, společnosti B, s. r. o. Za své distribuční služby si společnost C, s. r. o. účtovala 0,95 Kč/l. Za následné půldenní zapůjčení jedné cisterny, bylo fakturováno 1 500 Kč. Jelikož pro popsání principu fungování daňového úniku není platba spojená se

zapůjčením cisterny podstatná, nebude uváděna v tabulce jako výdaj, popř. příjem zmiňovaných společností. Operace spojené s nákupem a prodejem pohonných hmot u společnosti C, s. r. o. znázorňuje tabulka 4.15.

**Tabulka 4.15 Operace prováděné subjektem C, s. r. o. pro B, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt C, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Požizovací cena (včetně DPH)	27,60	1 876 800
2.	Požizovací cena (bez DPH)	23,00	1 564 000
3.	Nárok na odpočet		312 800
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)		1 628 600
6.	DPH na výstupu		325 720
7.	Skutečná daňová povinnost		12 920
8.	Odvedeno na účet u správce daně ř. 7		325 720
9.	Prodejní cena (včetně DPH)	28,74	1 954 320

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Distributor B, s. r. o. přijal od svého dodavatele firmy C, s. r. o. zboží v hodnotě 1 876 800 Kč. Přičemž si mohl uplatnit nárok na odpočet na vstupu (dle § 73 odst. 1 ZDPH) ve výši 312 800 Kč. Podrobnější informace ohledně dalšího nakládání se zbožím se nacházejí v tabulce 4.16.

**Tabulka 4.16 operace vykazované subjektem B, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Požizovací cena (včetně DPH)	28,74	1 954 320
2.	Požizovací cena (bez DPH)	23,95	1 628 600
3.	Nárok na odpočet		325 720
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)		1 693 200
6.	DPH na výstupu		338 640
7.	Skutečná daňová povinnost		12 920
8.	Odvedeno na účet u správce daně ř.7		338 640
9.	Prodejní cena (včetně DPH)	28,74	1 954 320

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Společnost B, s. r. o. v tomto případě představuje nepoaktivý členek řetězce, sehrávající v případě klíčovou roli. V tuto chvíli tedy společnost B, s. r. o. disponuje třemi cisternami, každá o objemu 43 000 l, určenými pro převoz pohonných hmot. Dvě cisterny jsou v tuto chvíli naplněny motorovou naftou a jedna je na popud organizátora celé akce naplněna



transformátorovým olejem, který není předmětem zákona o spotřební dani. Cisterna je dle podaných instrukcí naplněna 22 600 l této kapaliny, přičemž společnost si sjednala u svého dodavatele E, s. r. o. cenu 8,5 Kč/l. V úhrnu tedy vydala za transformátorový olej 192 100 Kč.

Převážení zboží od společnosti B, s. r. o. ke společnosti D, s. r. o. vykonávali pro tuto akci speciálně najmutí řidiči (jednalo se o tři osoby, pro řízení jedné cisterny v pronájmu a dvou cisteren firemních). Ti byli během cesty telefonicky informováni, kde mají i s příslušnými cisternami zastavit. Na tomto předem přesně smluveném čase i místě dochází k míchání motorové nafty v cisternách s transformátorovým olejem v poměru 3:1 (tento poměr má ještě motorové naftě ponechat její základní vlastnosti). Po této operaci jsou řidiči dále instruováni o místě doručení předmětného zboží a zároveň jsou jim předány nové průvodní doklady pro převážené zboží. V následující tabulce 4.17 jsou zaznamenány nové (fiktivní) údaje, s nimiž společnost B, s. r. o. dále pracuje.

**Tabulka 4.17 Nově vykazované operace společnosti B, s. r. o. pro D, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o. - nové údaje	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 92 600 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	28,74	2 661 324
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	24,90	2 305 740
3.	Nárok na odpočet		443 554
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	87 970
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)		2 305 740
6.	DPH na výstupu		461 148
7.	Skutečná daňová povinnost		17 594
8.	Odvedeno na účet u správce daně (z tabulky )		338 640
9.	Prodejní cena (včetně DPH)	29,88	2 766 888

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Takto nově vzniklá dodávka o objemu 92 600 l je pak směřována k dalšímu distributorovi, společnosti D, s. r. o., jehož operace je zaznamenána v tabulce 4.18. Od tohoto dodavatele již pančovaná motorová nafta směřuje přímo k čerpacím stanicím. Dodavatel čerpacích stanic D, s. r. o. prodal odběratelům (čerpacím stanicím) motorovou naftu celkem za 2 844 408 Kč.

**Tabulka 4.18 Operace prováděné subjektem D, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt D, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 92 600 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	29,88	2 766 888
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	24,90	2 305 740
3.	Nárok na odpočet		461 148
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	87 970
5.	Základ DPH ř. (2. + 4.)		2 393 710
6.	DPH na výstupu		478 742
7.	Skutečná daňová povinnost		17 594
8.	Odvedeno na účet u správce daně ř.7		478 742
9.	Prodejní cena (včetně DPH)	31,02	2 872 452

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Daňový únik je zaznamenán ve formě nadměrného daňového odpočtu na DPH ve výši 122 508 Kč, který je tvořený rozdílem mezi uplatněným nárokem na odpočet dle § 73 odst. 1 ZDPH společnosti D, s. r. o. a skutečně zaplacenou daní společností B, s. r. o. dle tabulky 4.17. Společnost B, s. r. o. se tak díky své nepoctivé činnosti neoprávněně obohatila o částku ve výši 812 558 Kč.

### 4.3 Daňové úniky na minerálních olejích

Daňové úniky na minerálních olejích jsou poměrně hojně diskutovaným tématem nejen v tuzemsku, ale i v ostatních evropských zemích. Primární stimuly pro trestnou činnost krácení daně u této komodity lze spatřovat v tom, že se jedná o rychloobrátkové zboží, které není potřeba dlouhodobě skladovat, neboť rychle míří ke konečnému spotřebiteli a v neposlední řadě je tato komodita zatížena vysokou sazbou daně. Zároveň jsou zde pachatelé popoháněni vidinou velkého zisku a i když připouští určitou míru rizika, mezní užitek z nelegální činnosti je stále podstatně větší. Nutno podotknout, že je zde zapotřebí značných organizačních schopností, vynalézavosti a dostatek finančních prostředků, které mohou být na počátku profinancovány. Organizátor musí mít zároveň již od začátku pokrytou logistiku a nasmlouvané přepravce, kteří vědí, jak by měli reagovat při kontrole ze strany policie nebo celní správy.

#### 4.3.1 Obchodování v daňovém skladu bez vědomí provozovatele skladu

Provozovatel daňového skladu, společnost A, s. r. o., uzavře s nájemcem daňového skladu, firmou B, s. r. o., smlouvu o poskytnutí služeb při nakládání s minerálními oleji v daňovém skladu. Na základě této smlouvy smí nájemce nakupovat minerální oleje v režimu podmíněného osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. a) ZSD s odkazem na § 3 písm. g) ZSD a dále prodávat tyto minerální oleje, ovšem jen za vědomí a souhlasu provozovatele skladu, neboť se v rámci obchodování v daňovém skladu nestává vlastníkem zboží.

V rámci příkladu ovšem daňový subjekt B, s. r. o. deklaruje daňovému subjektu C, s. r. o. prodej 68 000 l motorové nafty za cenu 28,74 Kč/l včetně spotřební daně a DPH. Situace se odehrála v polovině měsíce února roku 2011. Společnost B, s. r. o. nakoupí z daňového skladu příslušné množství zboží za cenu 12,19 včetně DPH, přičemž základ daně byl vypočítán dle § 41 odst. 3 ZDPH. Tuto část operace zachycuje tabulka 4.19.

**Tabulka 4.19 Operace prováděné subjektem A, s. r. o. pro subjekt B, s. r. o.**

řádek	Daňový sklad A, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
2.	Základ DPH ř. 1.		690 880
3.	DPH na výstupu		138 176
4.	Skutečná daňová povinnost ř. 3.		138 176
5.	Odvedeno na účet správce daně		138 176
6.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (1.+ 3.)	12,19	829 056

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Daňový subjekt B, s. r. o. připočte k pořizovací ceně odběratelskou marži ve výši 0,95 Kč/l, stanoví základ daně dle § 36 odst. 3 ZDPH a vypočte daň dle § 37 odst. 1 ZDPH. Následně pak daňový subjekt B, s. r. o. vystavuje fakturu pro odběratele C, s. r. o. v celkové výši 1 954 320 Kč (tabulka 4.15).

Částka fakturovaná subjektem B, s. r. o. v celkové výši 1 954 320 Kč, se skládá z vlastní ceny zboží a příslušné zprostředkovatelské marže (690 880 Kč + 64 600 Kč), spotřební daně (873 120 Kč) a DPH (325 720 Kč). Odběratel C, s. r. o. tedy odvede na účet

dodavatele B, s. r. o. příslušnou částku. Operace provedené daňovým subjektem B, s. r. o. jsou zachyceny v tabulce 4.20.

**Tabulka 4.20 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. pro subjekt C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	12,19	829 056
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Nárok na odpočet		138 176
4.	Spotřební daň	12,84	873 120
5.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
6.	Základ DPH ř. (2. + 4.)		1 628 600
7.	DPH		325 720
8.	Skutečná daňová povinnost ř. (7. - 3. + 4.)		1 060 664
9.	Odvedeno na účet u správce daně		0 (nebylo odvedeno)
10.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (2 + 4 + 6)	28,74	1 954 320

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Na základě smlouvy uzavřené mezi společnostmi A, s. r. o. a B, s. r. o., měl daňový subjekt B informovat o prodeji a vyskladnění zboží daňový subjekt A, s. r. o. Jelikož se tak nestalo, nemůže dojít k převodu vlastnických práv na minerální oleje na daňový subjekt C, s. r. o. (nedošlo k dodání zboží podle § 13 odst. 1 ZDPH).

**Tabulka 4.21 Operace prováděné subjektem C, s. r. o.**

řádek	Daňový subjekt C, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	28,74	1 954 320
2.	Pořizovací cena (bez DPH)		2 501 720
3.	Nárok na odpočet		325 720

**Zdroj:** Vlastní výpočty

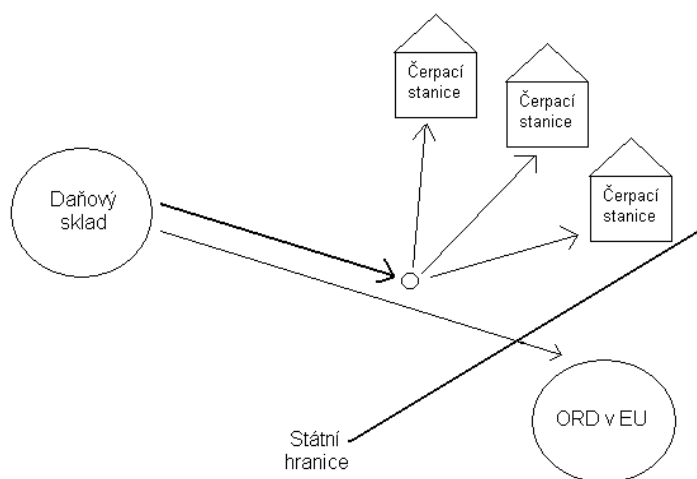
Na konci měsíce února společnost B, s. r. o. oznámila krach, a neodvedla tedy svou daňovou povinnost ve výši 1 060 664 Kč (spotřební daň ve výši 873 120 Kč a DPH v hodnotě 187 544 Kč). Zboží při této transakci bylo prodáno daňovému subjektu C, s. r. o., který je obratem prodal s patřičnou marží dalšímu daňovému subjektu.

Lze tedy konstatovat, že došlo k podvodné činnosti směřované vůči státu, neboť stát v rámci daňového úniku přišel o daňový příjem ve výši 1 060 664 Kč. Přičemž daňový subjekt B, s. r. o. se neoprávněně obohatil o částku 1 060 664 Kč.

### 4.3.2 Tranzit

Mechanismus fungování daňového úniku na pohonných hmotách prostřednictvím tzv. černých dovozů, konkrétně pak formou „tranzitu“, je schématicky znázorněn v obr. 4.3. V podstatě se jedná o jednoduchý princip, kdy je přepravním subjektem deklarováno, že se jedná pouze o převoz zboží přes území České republiky. Skutečnost je však taková, že zboží určené na dodání do jiného státu (ať již jiného členského státu či do třetí země), skončí v zásobnících českých čerpacích stanic. V rámci tohoto trestného činu dochází k daňovým únikům hned na dvou daních, a to na dani spotřební a dále na DPH. Konkrétní případ, kterým je možno nelegální daňový únik demonstrovat, je popsán níže.

Obr. 4.3 Tranzit



**Zdroj:** Vlastní zpracování

V příkladu figurují čtyři daňové subjekty: provozovatel daňového skladu společnost A, s. r. o., nepoctivá přepravní společnost B, s. r. o., oficiální příjemce zboží společnost C Kft a skutečný příjemce zboží, společnost D, s. r. o. Příklad je řešen z pohledu českého správce daně.

Distributor pohonných hmot B, s. r. o. uvádí, že v únoru roku 2011 dostal zakázku na transport motorové nafty ve dvou cisternách o celkovém objemu 68 000 l z daňového skladu A, s. r. o. příjemci v Maďarsku dle § 25 odst. 1 písm. b) bod 3. ZSD provozovateli C Kft.

Společnost B, s. r. o., která v lednu letošního roku získala oprávnění obchodovat v prostorách daňového skladu, nakoupila za cenu 12,19 Kč/l včetně DPH požadované zboží od dodavatele A, s. r. o., jenž je provozovatelem daňového skladu. Situaci zachycuje tabulka 4.22. Jelikož je daňový subjekt B, s. r. o. nájemce daňového skladu, nachází se zboží v režimu podmíněného osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. b) ZSD s odkazem na § 25 až 27 f) ZSD.

**Tabulka 4.22 Operace prováděné subjektem A, s. r. o. pro B, s. r. o.**

řádek	Daňový sklad A, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Prodejní cena (bez DPH)	10,16	690 880
2.	Základ DPH ř. 1.		690 880
3.	DPH na výstupu		138 176
4.	Odvedeno na účet u správce daně		138 176
5.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (2. + 3.)	12,19	829 056

**Zdroj:** Vlastní výpočty

K tomuto zboží se u dodavatele B, s. r. o. připočte zprostředkovatelská marže ve výši 0,95 Kč/l a vystaví se na toto zboží daňový doklad dle § 34 ZDPH. Ten je zaslán společnosti C Kft do Maďarska. Takto provedené operace dodavatelem B, s. r. o. upřesňuje tabulka 4.23.

**Tabulka 4.23 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. pro C Kft**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	12,19	829 056
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Nárok na odpočet		138 176
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
5.	Základ DPH		755 480
6.	DPH (osvobozeno dle § 64 odst. 1)		0
7.	Skutečná daňová povinnost (nadměrný odpočet)		138 176
8.	Odvedeno na účet u správce daně		0
9.	Prodejní cena (včetně DPH)	11,11	755 480

**Zdroj:** Vlastní výpočty

K předmětnému zboží jsou dále vystaveny průvodní doklady deklarující tranzit motorové nafty přes území České republiky a jsou psané na oprávněného příjemce v Maďarsku - společnost C Kft. Z tabulky 4.23 je zřejmé, že k ceně zboží nebyla přičtena spotřební daň. Stalo se tak z důvodu splnění podmínek § 25 odst. 1 písm. c) ZSD, dle kterého se zboží v daný okamžik nacházelo v režimu podmíněného osvobození od daně. Jelikož se

jedná o dodání zboží do jiného členského státu, je toto zboží osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet dle § 64 odst. 1. ZDPH. Daňový subjekt B, s. r. o. si tedy uplatnil nárok na odpočet dle § 73 odst. 1. ZDPH a uvedl plnění, jehož hodnotu stanovil dle § 36 odst. 3 písm. e) ZDPH, v DAP dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH. Z této situace je možno vidět, že daňovému subjektu B, s. r. o. byla vrácena částka ve výši nadměrného odpočtu 138 176 Kč.

Během transportu přes území České republiky jsou řidiči jednotlivých cisteren telefonicky instruováni koordinátorem celé akce a je jim sděleno skutečné místo vyložení zboží.

Pro lepší představu je v tabulce 4.24 uveden zákonný postup, který by měl být dodržen v rámci obchodování s PHM na území České republiky.

**Tabulka 4.24 Operace prováděné subjektem B, s. r. o. včetně zahrnutí spotřební daně**

řádek	Daňový subjekt B, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	12,19	829 056
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	10,16	690 880
3.	Nárok na odpočet		138 176
4.	Zprostředkovatelská marže	0,95	64 600
5.	Spotřební daň	12,84	873 120
6.	Základ DPH ř. (2. + 4 + 5..)		1 628 600
7.	DPH na výstupu		325 720
8.	Skutečná daňová povinnost		325 720
9.	Odvedeno na účet u správce daně		151 096
10.	Prodejní cena (včetně DPH) ř. (2. + 4. + 5. + 6.)	28,74	1 954 320

**Zdroj:** Vlastní výpočty

K tomuto zboží jsou vystaveny daňovým subjektem fiktivní faktury, podle nichž si odběratel D, s. r. o. zaneše přijaté zboží do svého účetnictví. Údaje pro vystavení fiktivní faktury daňovým subjektem B, s. r. o. jsou uvedeny v tabulce 4.24. V tabulce jsou obsaženy údaje vypočtené dle zákonného postupu, tedy včetně zahrnutí spotřební daně přičemž ve skutečnosti byl porušen § 9 odst. 1. ZSD, která ve skutečnosti nebyla přiznána v DAP ani odvedena na účet správce daně dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH.

V tomto případě byla takto nezdaněná motorová nafta prodána provozovateli čerpací stanice, odběrateli D, s. r. o. Provozovatel čerpací stanice D, s. r. o. nakoupil předmětnou

motorovou naftu za cenu 28,74 Kč/l s vědomím, že z přijatého zboží byla řádně odvedena jak spotřební daň, tak i obligatorně DPH.

**Tabulka 4.25 Operace prováděné subjektem D, s. r. o. pro konečného odběratele**

řádek	Daňový subjekt D, s. r. o.	Jednotková cena (v Kč/l)	Částka (v Kč) za 68 000 l
1.	Pořizovací cena (včetně DPH)	28,74	1 954 320
2.	Pořizovací cena (bez DPH)	23,95	1 628 600
3.	Nárok na odpočet		325 720

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Z tabulky 4.25 je zřejmé, že provozovatel čerpací stanice, společnost D, s. r. o., si ve svém daňovém přiznání uplatní nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH z fiktivního daňového dokladu ve výši 325 720 Kč. Zde tedy zaznamenáváme daňový únik na DPH ve výši 325 720 Kč, neboť daňový subjekt B, s. r. o. nejen že DPH na výstupu nepřiznal, ale rovněž si uplatnil i nárok na odpočet dle § 72 odst. 3 ZDPH. Jelikož společnost B, s. r. o. ani žádný jiný plátce za toto zboží neodvedl daň do na účet správce daně, došlo v daném případě k daňovému úniku na spotřební dani ve výši 873 120 Kč. V souhrnu tak nebyla na účet správce daně odvedena v důsledku podvodné činnosti společnosti B, s. r. o. částka ve výši 1 198 840 Kč. Přičemž daňový subjekt B, s. r. o. inkasoval částku přímo plynoucí z této nelegální činnosti ve výši 1 011 296 Kč (spotřební daň 873 120 Kč + 138 176 Kč v rámci uplatněného nároku na odpočet).

### 4.3.3 Závěrečné zhodnocení

Podkapitola 4.3.3. se zabývá celkovým zhodnocením situace. Jak je možno vypořádat z tabulky 4.26, zkrátila společnost B, s. r. o. během měsíců ledna a února roku 2011 v rámci své činnosti svou daňovou povinnost o částku 3 077 836 Kč. Názorně jsou jednotlivé úniky uvedeny v tabulce 4.26.



**Tabulka 4.26 Celkový přehled daňových úniků provedených společností B, s .r. o. z pohledu správce daně**

řádek	Druh daňového úniku	Částka (v Kč)
1.	Rozdílná zdaňovací období	12 920
2.	Vystavení dvou obsahově stejných faktur v rámci ČR	111 200
3.	Nezahrnutí spotřební daně do základu daně	320 144
4.	Neuplatnění vlastní daňové povinnosti	251 560
5.	Pančování	122 508
6.	Obchodování v daňovém skladu bez vědomí provozovatele skladu	1 060 664
7.	Tranzit	1 198 840
8.	<b>Celková suma</b>	<b>3 077 836</b>

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Jak je možné pozorovat v tabulce 4.27 daňový subjekt B, s. r. o. se v rámci své podvodné činnosti za měsíc leden a únor roku 2011 nezákonně obohatil o celkovou částku 4 021 272 Kč.

**Tabulka 4.27 Celkový přehled částek získaných společností B, s .r. o. v rámci nelegální činnosti**

řádek	Druh daňového úniku	Částka (v Kč)
1.	Rozdílná zdaňovací období	12 920
2.	Vystavení dvou obsahově stejných faktur v rámci ČR	301 200
3.	Nezahrnutí spotřební daně do základu daně	174 634
4.	Neuplatnění vlastní daňové povinnosti	648 000
5.	Pančování	812 558
6.	Obchodování v daňovém skladu bez vědomí provozovatele skladu	1 060 664
7.	Tranzit	1 011 296
8.	<b>Celková suma</b>	<b>4 021 272</b>

**Zdroj:** Vlastní výpočty

Další vývoj ve společnosti B, s. r. o. popisuje následující text. Ve chvíli, kdy byl organizátor celé operace informován o tom, že činnost podniku B, s. r. o. by se mohla stát objektem zájmu státních orgánů, přenáší urychleně veškerou firemní činnost včetně všech finančních prostředků, na společnost W, s. r. o. Tato společnost byla zakoupena již v roce

2010 ze soukromých finančních prostředků a čekala na svou příležitost. Pro vyšetřování vedené státními orgány (finanční úřad, celní úřad, policie) tak zůstala společnost B, s. r. o. Ta nemá v tuto chvíli již žádné peněžní prostředky na účtech a její jediný majetek tvoří dvě pětikomorové cisterny o celkovém objemu 68 000 l, pořízené na dosud zcela nesplacený finanční leasing.

## **4.4 Zamezení nelegálních daňových úniků**

Zamezení nelegálních nebo i šedých daňových úniků je velmi složitý a nákladný proces. Najít takovou optimální a účinnou strukturu postupů, jejichž prostřednictvím by nedocházelo k žádným daňovým únikům, je téměř nemožné. Přesto by mělo i nadále docházet k opatřením zaměřeným na boj proti daňovým únikům, která by vedla alespoň ke snížení této trestné činnosti. V opačném případě by totiž mohlo docházet k nárůstu daňových trestných činů.

### **4.4.1 Předcházení daňových úniků**

Preventivní opatření zaměřená na odstranění nebo alespoň snížení trestné činnosti související s daňovou problematikou je možno nacházet v několika oblastech. Jedná se zde o výchovu společnosti například zvýšením gramotnosti daňových subjektů v této problematice se současným zjednodušením daňového systému. Tato opatření by mohla vést k zprůhlednění toku peněz, jednoduššímu výpočtu vlastní daňové povinnosti samotnými daňovými subjekty bez asistence daňových poradců, což by mohlo mít za následek umožnění efektivnější kontroly výběru daní.

Dalším bodem v rámci boje s daňovými úniky může být zefektivnění vyšetřovacích postupů. Pro úvod lze uvést zlepšení a urychlení komunikace mezi jednotlivými státními organizacemi a podporou státu na odstranění vzájemné rivality mezi některými složkami státního aparátu. K vylepšení fungování těchto postupů by mohlo vést upřesnění a přesné rozdělení zodpovědnosti za jednotlivé úkony.

#### ***4.4.1.1 Vyšetřování nelegální činnosti***

Jistý pokrok by byl určitě zaznamenán i v případě proškolení jednotlivých vyšetřovatelů v daňové tematice, což by mělo za následek zvýšení kvalifikovanosti těchto zaměstnanců. Další možnost může být spatřována v zaměstnání odborníků se specializací na danou problematiku. Proti přijetí této myšlenky by byl zcela jistě argument ze strany státních orgánů na požadované vyšší platové ohodnocení předmětných osob, a to jako takové jim jejich omezené rozpočty nedovolují. V tomto ohledu je potřeba poukázat na fakt, že jedna taková oprávněná osoba, jež má přehled v daňové problematice a daňové kriminalitě, je několikanásobně rychlejší v odhalování této trestné činnosti a zároveň je schopna si povšimnout i drobných detailů, které mohou vést k odhalení a urychlení celého vyšetřovacího procesu. Je pravděpodobné, že odborník je schopen odvést práci připadající dnes na několik pracovníků. V souvislosti s nelegální činností jsou, jak již bylo v úvodu diplomové práce (kapitola 3.3) uvedeno, spojeny aktivity organizovaných skupin, jejíž členové často nejsou česky hovořící osoby. V tomto ohledu se pak vyšetřovatelé potýkají s nedostačujícím počtem tlumočnicků.

#### ***4.4.1.2 Soudní a zákonodárná moc***

V boji proti daňovým únikům by bylo radikálním krokem provést razantní změny v oblasti soudní a zákonodárné moci. V resortu zákonodárné moci je možnost úpravy zákonů související s touto problematikou. Zvýšení horní hranice trestů za nelegální daňovou činnost je jednou z možností jak tuto činnost omezit. Dodržování zákonů má následně zajistit justice. Zde by se mělo dbát na plynulé, rychlé a důsledné fungování mechanismu. Dnešní praxe je taková, že řešení sporů běžně trvá i více než pět let a následné rozsudky jsou velmi mírné a pohybují se mnohdy kolem dolní hranice postihů. Z psychologického hlediska by to pro nepoctivé daňové subjekty znamenalo mnohem vyšší riziko, které by mnohé z nich nebyly ochotny podstoupit.

#### ***4.4.1.3 Informovanost obyvatelstva***

Zvýšení informovanosti obyvatel daného státu nejen o zpřísnění pravidel, ale i o odhalených případech a vyřešených soudních sporech včetně způsobu postihu jednotlivých subjektů, by dozajista mělo vliv na jejich povědomí o tom, že vyhýbání se dani je jednak nezákonné, ale i neetické. Dnešní společnosti totiž není daňový trestný čin chápán jako závažné provinění proti společnosti ani proti státu.

Jedním z důležitých cílů se tak stává zvýšení samotné vzdělanosti obyvatelstva v daňové oblasti, neboť „úřední mluva daňových předpisů“ je mnohdy nesrozumitelná. Z tohoto pohledu by mohlo být jedno z možných řešení zavedení poradenského centra správců daně, kde by daňoví odborníci pomáhali plátcům daně s porozuměním a aplikací zákona. Zároveň je důležité vzbudit u daňových subjektů pocit, že placení daní je naprosto běžnou a neodmyslitelnou součástí života.

#### ***4.4.1.4 Daňová kontrola a postup k odstraňování pochybností***

Častější využívání institutu daňové kontroly by mohlo být jedním z faktorů předcházejícím vzniku daňových úniků. Je zde myšlen zejména postup k odstraňování pochybností prováděný správcem daně. Včasný zásah do trestné činnosti by mohl vést ke snížení daňového úniku. Tento krok by mohl globálně snížit daňové úniky a zároveň sloužit i jako výstraha pro ostatní plátce.

#### **4.4.2 Zjednodušení informačních systémů**

Jistého přínosu v boji proti daňovým únikům by bylo dosaženo při zavedení jediného informačního systému, do kterého by byly informace vkládány a v němž by bylo možné čerpat všechny podezřelé informace, které by mohly vést k včasnému odhalení daňového úniku. Podstatnou úlohu by zde sehrával i fakt, že by do tohoto systému měly přístup všechny složky zapojené do vyšetřovací činnosti. Tento radikální krok by mohl mít za následek zkrácení času věnovanému vyšetřovací činnosti.

Snížením počtu informačních systémů a jejich sjednocením do jediné soustavy by mělo zároveň příznivý dopad na snížení počtu administrativních úkonů prováděných příslušnými vyšetřujícími subjekty. V dnešní době je běžnou praxí, že nově zjištěná data jsou vkládána hned do několika takovýchto informačních systémů, přičemž data zjištěná při jiném úkonu trestně právního řízení je možné čerpat ze systému zcela jiného. Z interních zdrojů MVČR lze uvést příklad informační soustavy systémů kriminální policie, která v rámci trestně právního stíhání používá kolem šesti desítek různých informačních systémů a transakcí.

#### **4.4.3 Sledování nezvyklých údajů**

Ke snížení daňových úniků a včasnému odhalení nelegální činnosti by mohlo vést také sledování nezvyklých údajů a podezřelých dat. Jako indikátor těchto nezvyklých údajů může být brán např.

- neobvykle se měnící obrat společnosti,
- nadměrný odpočet uplatněný bez výstupů,
- neobvykle vysoký nadměrný odpočet,
- nadměrný odpočet uplatněný v kombinaci s vývozem či dodáním zboží nebo služby do jiného členského státu,
- okamžité vysoké obraty nově vzniklé společnosti,
- záznamní povinnost,
- jiná kritéria určená stanovená na základě zkušeností správce daně.

#### **4.4.4 Zjednodušení právních předpisů**

Jako nutná a nevyhnutelná se v případě potírání trestné daňové činnosti jeví úprava daňových předpisů. Toto tvrzení je založeno na hledisku srozumitelnosti daňových zákonů. Hlavním cílem v této oblasti by mělo být předložení takové formy daňových předpisů, které by bylo srozumitelné nejen pro většinu občanů, ale především by tato forma neměla činit problém výkladu odborníkům z řad justice, policie, advokacie a v konečném výčtu i vlastním pracovníkům finančních úřadů. Tato situace je tedy důkazem, že jednotlivé právní normy

nejdou kvalitně zpracovány a propojeny logickými souvztažnostmi. Tento bod je tedy jedním z důležitých kritérií při boji s daňovými úniky, neboť ve své podstatě vysvětluje, proč není zaručena úplná funkčnost systému.

#### **4.4.5 Přijatá a chystaná opatření**

Nejnovější opatření, která již byla přijata v rámci boji proti nelegálním daňovým únikům, byla uvedena v platnost k 1. 4. 2011. Tento den začala platit sbírka zákonů 47/2011 Sb., která svým zněním upravuje ZDPH. Za nejvýznamnější opatření v rámci zamezení nelegálního daňového úniku je zde považován nově vzniklý institut ručení za nezaplacenou daň, který je upraven § 109 ZDPH a § 109a ZDPH. Podle § 109 ZDPH se ručitelem za nezaplacenou daň může stát ten odběratel, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce, který záměrně neuhradil DPH z tohoto zdanitelného plnění a nebo jinak zkrátil daň. Rozhodující roli zde ovšem sehrává skutečnost, že o neodvedení, případně jiném zkrácení daně, příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět mohl. Ustanovení § 109a ZDPH obsahuje problematiku zvláštního způsobu zajištění daně u příjemce zdanitelného plnění.

V rámci této novely došlo taktéž k úpravě výpočtu DPH v rámci obchodování v režimu osvobození od spotřební daně (§ 41 ZDPH s odkazem na § 36 odst. 1 ZDPH). Tato novela má zabránit daňovým únikům na DPH při obchodování se zbožím podléhajícím spotřební dani. Princip tohoto opatření spočívá v započtení spotřební daně předmětného zboží do základu DPH již u prvního článku řetězce, tedy u provozovatele daňového skladu.

V rámci chystaných opatření v boji proti daňovým únikům na spotřební dani vstoupila dne 21. 4. 2011 v platnost novela zákona č. 91/2011 Sb., o pohonných hmotách. Ta spočívá v zavedení koncese v oblasti obchodu a tedy i distribuce minerálních olejů (celní správa České republiky).

#### **4.4.6 Systém EMCS**

Systém EMCS byl uveden v plný provoz dne 1.1.2011. Celým názvem Exite Movement and Kontrol System označuje elektronický systém určený pro kontrolu pohybu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v rámci EU. Toto opatření má za úkol nahradit do té doby používaný papírový průvodní doklad dokladem elektronickým. Ustanovení zabývající se touto oblastí lze nalézt v § 24 - § 27 f) zákona o spotřebních daních.

Standardní postup při dovozu nebo vývozu zboží v rámci režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je tedy následující. Provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo jiný oprávněný odesílatel předloží místně příslušnému celnímu úřadu ke schválení návrh elektronického průvodního dokladu právě pomocí elektronického systému EMCS. Údaje uvedené v návrhu elektronického průvodního dokladu celní úřad prověří a přidělí mu správný referenční kód (ARC – Administrative Reference Code). Tento potvrzený elektronický průvodní doklad (e-AD) zašle formou elektronické zprávy odesílateli a místně příslušnému celnímu úřadu příjemce. Pro případ provádění cestovních kontrol v rámci EU, odesílatel vytiskne stejnopis potvrzeného elektronického průvodního dokladu a spolu se zásilkou jej předá dopravci. Přijímající daňový sklad nebo oprávněný příjemce předloží oznámení o přijetí vybraných výrobků pomocí elektronického systému EMCS místně příslušnému celnímu úřadu. Tento úřad následně přijetí i údaje uvedené v oznámení o přijetí vybraných výrobků ověří a potvrzené oznámení zašle elektronicky příjemci a místně příslušnému celnímu úřadu odesílatele vybraných výrobků.

#### **4.4.7 Problematika zajištění daně**

V rámci problematiky daňových úniků vzniká otázka se zajištěním daně. Zákon o spotřebních daních stanovuje, že přijímací subjekt je povinen zajistit daň ve výši, která by mohla vzniknout. Tato problematika ovšem doposud disponuje nevyřešenou otázkou existence celé řady zboží, které je pokládáno za vybrané výrobky (jako je tomu např. v § 45 odst. 3 ZSD). Povinnost přiznat a odvést daň vzniká pouze při zákonem stanoveném způsobu použití (např. u těžkých olejů, pokud jsou použity k výrobě tepla nebo pohonu motorů). Důležitou roli v rámci této problematiky sehrává otázka, zda zde vzniká povinnost daň zajistit i v případě, kdy toto zboží není určeno k pohonu motorů a výrobě tepla.

Další možný prostor pro spekulaci zde tvoří i fakt, že každá členská země EU má svůj vlastní seznam vybraných druhů zboží. Tyto seznamy mohou být velmi podobné, ale nemusí se zcela shodovat. Proto zde vzniká možnost dopravy těchto výrobků bez zjednodušeného průvodního dokladu, neboť v rámci legislativy daného státu se mohou pohybovat zcela volně. V tomto případě pak neexistuje možnost evidence příslušným správcem daně viz Babiš (2006).



## 5. Závěr

Problematika daňových úniků představuje velmi závažný problém nejen na území České republiky, ale i v celosvětovém měřítku. Proto ekonomiky všech států hledají způsob, jak svůj systém ochránit a zajistit proti pachatelům těchto trestných činů.

Druhá kapitola s názvem „Úvod do daňové problematiky“ je věnována ukazatelům daňového zatížení, popisu daňového systému v České republice s hlavním zaměřením na oblast minimalizace daňové povinnosti.

Obsahem druhé kapitoly je rozpracování otázek vztahujících se k principu fungování daně z přidané hodnoty a spotřební dani z minerálních olejů společně s vymezením základních pojmů u těchto daní. Další část kapitoly je věnována samotné problematice daňových úniků a jejich vymezení v oblasti obchodování s minerálními oleji.

V první části třetí kapitoly je dále analyzována problematika konkrétních nelegálních daňových úniků provedených vybranou společností na dani z přidané hodnoty a na spotřební dani z minerálních olejů za období leden až únor roku 2011. V příslušné subkapitole je vždy řešen jeden typový příklad provedený za sledované období jen jednou. Je potřeba si proto uvědomit, že reálně by k příslušnému daňovému úniku docházelo několikrát za vymezené časové období a že skutečná částka získaná nelegální firemní činností dosahuje podstatně vyšších hodnot. Druhá část kapitoly je věnována analýze stávající situace boje proti daňovým únikům v České republice a návrhům možných opatření vedoucích k jejich snížení, popřípadě jejich úplnému zamezení.

Zamezení nelegálních daňových úniků je dlouhodobý proces. Provedení legislativních změn je vždy reakcí na odhalený akt daňového úniku. Je nemožné sestavit takové zákony, které by měly nadčasovou platnost, neboť kreativita pachatelů těchto nelegálních činů v oblasti daňových úniků se neustále rozvíjí. Nelze vymýtit lidskou vynalézavost v žádném odvětví, a tudíž ani oblast daní není žádnou výjimkou. Řešením se tak může stát, kromě jiného, uvědomělá snaha o vytvoření průhledného daňového systému, s jednoznačně nastavenými pravidly.

## Seznam použité literatury

### Knihy

- [1] BENDA, V.; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2010. 5. aktualit.* vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 460 s. ISBN 978-80-7263-603-7.
- [2] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika.* 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
- [3] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika.* 3. preprac. vyd. Praha: ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- [4] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika - Úvod do problematiky.* 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [5] MARTINEZ, J.C. *Daňový únik.* 1. vyd. Praha: HZ Praha spol. s r.o., 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- [6] PETROVIČ.P. a kol. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití.* 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s. ISBN neuvedeno.
- [7] PROUZA, D. *Daňová kriminalita.* 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005. 260 s. ISBN 80-239-6622-7.
- [8] SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [9] ŠIROKÝ, J a kol. *Daňe v Evropské unii.* 3. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [10] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací.* 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
- [11] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací.* 2.vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. 272 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [12] VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 – učebnice daňového práva.* Praha, 2008, 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX s. 319. ISBN 978-80-86324-72-2.
- [13] VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR.* 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 355. ISBN 978-80-86324-86-9.

### Tištěná periodika

- [14] BABIŠ, J. Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků s SPD. *CLO-DOUANE*, 2006, roč. 44, květen 2010, s. 1 a s. 10 - 11. ISSN 0323-0023.

- [15] BENDA, V. a kolektiv, DPH od 1.1.2010 a dotazy. Metodické aktuality, 2010, roč. neuveden, č. 2, ISSN 1211-41378.
- [16] HRUBÝ, A. Aktuální trendy celních a daňových podvodů 6. díl. *CLO-DOUANE*, 2008, roč. 42, duben 2008, s. 16 - 17 s. ISSN 0323-0023.
- [17] HRUBÝ, A. Aktuální trendy celních a daňových podvodů 9. díl. *CLO-DOUANE*, 2008, roč. 42, červenec - srpen 2008, s. 18 - 19 s. ISSN 0323-0023.
- [18] MARTINOVSKÝ, M. Ke kvalitě pohonných hmot. *CLO-DOUANE*, 2009, roč. 43, listopad 2008, 8 s. ISSN 0323-0023.
- [19] MAUEROVÁ, P.; KALMÁR, M. Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků s SPD. *CLO-DOUANE*, 2006, roč. 44, květen 2010, s. 1 a 10 - 11 s. ISSN 0323-0023.
- [20] MAUEROVÁ, P.; KALMÁR, M. Excese Movement and Kontrol System. *CLO-DOUANE*, 2011, roč. 45, únor 2011, s. 6 - 7 s. ISSN 0323-0023.

#### **Zákony a nařízení**

- [21] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- [22] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [23] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

#### **Odborné publikace**

- [24] FUEST, C; RIEDEL, N. *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature: Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. 69 s.
- [25] KOTLÁN, I. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege merenda*. Praha, 2009. 107 s. ISBN 978-80-86729-58-9.
- [26] STIGLITZ, E. J. The general Tudory of tax avoidance. Massachusetts, national bureau of economic research. 1986. 34 s.

#### **Elektronická publikace**

- [27] Česká daňová správa. Vybrané nálezy z kontrol FÚ (červenec 2010) – Daň z přidané hodnoty – nesprávně stanovený základ daně. [www.zivnostnik.cz](http://www.zivnostnik.cz) [online]. [cit. 2010-04-14]. Dostupné z WWW: <<http://www.zivnostnik.cz/1/1/vybrane-nalezy->

z-kontrol-fu-cervenec-2010-dan-z-pridane-hodnoty-nespravne-stanoveny-zaklad-dane-cid241329/ >.

- [28] Celní správa České republiky. Vymer\_SPD\_PHM\_2009, Statistika z oblasti spotřební daně z minerálních olejů. [online]. [cit. 2010-4-3.]. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- [29] Celní správa České republiky. Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky [online]. [cit. 2010-1-13.]. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20%C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20%C4%8CR%20za%20rok%202009.pdf>>

## **Ostatní zdroje**

Interní informační materiály poskytnuté Policií ČR, celním úřadem a finančním úřadem

## Seznam zkratek

DPFO	- Daň z příjmů fyzických osob
DPH	- Daň z přidané hodnoty
DPPO	- Daň z příjmů právnických osob
EU	- Evropská unie
HDP	- Hrubý domácí produkt
MVČR	- Ministerstvo vnitra České republiky
OECD	- Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OPD	- Osoba povinná k dani
PHM	- Pohonné hmoty
TZ	- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ZDPH	- Zákon o dani z přidané hodnoty
ZSD	- Zákon o spotřební dani

# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....  
Pavλίna Burdová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Tyršova 21, 794 01 Krnov

## Seznam příloh

- Příloha 1 - Vývoj složené daňové kvóty ve vybraných zemích
- Příloha 2 - Stručný přehled vybraných skupin předmětu daně z minerálních olejů
- Příloha 3 - Faktura vystavená na daňový subjekt C, s. r. o.
- Příloha 4 - Faktura vystavená na daňový subjekt D, s. r. o.

# Příloha č. 1

## Vývoj složené daňové kvóty ve vybraných zemích

Total tax revenue as percentage of GDP											
	1965	1975	1985	1995	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009 provisional
Australia	20,5	25,2	27,6	28,0	30,3	30,1	29,8	29,3	29,5	27,1	n.a.
Austria <sup>1</sup>	33,9	36,6	40,8	41,4	43,2	43,4	42,4	41,9	42,1	42,7	42,8
Belgium	31,1	39,5	44,3	43,5	44,7	44,5	44,6	44,3	43,8	44,2	43,2
Canada	25,7	32,0	32,5	35,6	35,6	33,6	33,4	33,3	33,0	32,3	31,1
Chile				19,0	19,4	19,8	21,6	23,2	24,0	22,5	18,2
Czech Republic				37,6	35,3	37,8	37,5	37,0	37,3	36,0	34,8
Denmark <sup>1</sup>	30,0	38,4	46,1	48,8	49,4	49,0	50,8	49,6	49,0	48,2	48,2
Finland	30,4	36,6	39,8	45,7	47,2	43,5	43,9	43,8	43,0	43,1	43,1
France <sup>1</sup>	34,1	35,4	42,8	42,9	44,4	43,5	43,9	44,0	43,5	43,2	41,9
Germany <sup>2</sup>	31,6	34,3	36,1	37,2	37,2	34,8	34,8	35,4	36,0	37,0	37,0
Greece	17,8	19,4	25,5	28,9	34,0	31,1	31,8	31,7	32,3	32,6	29,4
Hungary				41,3	38,5	37,4	37,4	37,2	39,7	40,2	39,1
Iceland	26,2	30,0	28,2	31,2	37,2	38,0	40,6	41,5	40,6	36,8	34,1
Ireland	24,9	28,8	34,7	32,5	31,3	29,9	30,4	31,8	30,9	28,8	27,8
Israel <sup>3</sup>				37,0	36,8	35,4	35,5	35,9	36,3	33,8	31,4
Italy	25,5	25,4	33,6	40,1	42,2	41,0	40,8	42,3	43,4	43,3	43,5
Japan	18,2	20,8	27,1	26,8	27,0	26,3	27,4	28,0	28,3	28,1	n.a.
Korea		14,9	16,1	20,0	22,6	23,3	24,0	25,0	26,5	26,5	25,6
Luxembourg	27,7	32,8	39,4	37,1	39,1	37,3	37,6	35,6	35,7	35,5	37,5
Mexico			15,5	15,2	16,9	17,1	18,1	18,2	17,9	21,0	17,5
Netherlands	32,8	40,7	42,4	41,5	39,6	37,2	38,4	39,1	38,7	39,1	n.a.
New Zealand	24,1	28,7	31,3	36,2	33,2	34,8	36,7	36,1	35,1	33,7	31,0
Norway	29,6	39,2	42,6	40,9	42,6	43,3	43,5	44,0	43,8	42,6	41,0
Poland				36,2	32,8	31,7	33,0	34,0	34,8	34,3	n.a.
Portugal	15,9	19,1	24,5	30,9	32,8	32,8	33,7	34,4	35,2	35,2	n.a.
Slovak Republic					34,1	31,7	31,5	29,4	29,4	29,3	29,3
Slovenia				39,2	37,5	38,3	38,6	38,3	37,8	37,2	37,9
Spain <sup>1</sup>	14,7	18,4	27,6	32,1	34,2	34,6	35,7	36,6	37,3	33,3	30,7
Sweden	33,4	41,3	47,4	47,5	51,4	48,1	48,9	48,3	47,4	46,3	46,4
Switzerland	17,5	23,9	25,5	27,7	30,0	28,8	29,2	29,3	28,9	29,1	30,3
Turkey	10,6	11,9	11,5	16,8	24,2	24,1	24,3	24,5	24,1	24,2	24,6
United Kingdom	30,4	34,9	37,0	34,0	36,4	34,8	35,7	36,5	36,2	35,7	34,3
United States	24,7	25,6	25,6	27,8	29,5	25,7	27,1	27,9	27,9	26,1	24,0
<i>Unweighted average:</i>											
OECD Total	25,5	29,4	32,5	34,4	35,5	34,6	35,2	35,4	35,4	34,8	n.a.

**Zdroj:** OECD [online]. [cit. 2010-1-13.] Dostupné z WWW:

[http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en\\_2649\\_34533\\_46737201\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en_2649_34533_46737201_1_1_1_1,00.html) - Total tax revenue as percentage of GDP, 2008 - table



## Příloha č. 2

Stručný přehled vybraných skupin předmětu daně z minerálních olejů

§ 48		Vybrané minerální oleje
odst.	písm.	
1	a)	motorové benzíny
		ostatní benzíny (technický, lékařský, lakový aj.)
	b)	plynový olej (motorová nafta)
		lehký topný olej
		petrolej, kerosin
	c)	těžký topný olej
	d)	odpadní olej
	e) – g)	zkapalněné ropné plyny (LPG; propan butan)
2	a)	směsi minerálních olejů z odst. 1 a odst. 2
	c)	směsná nafta s nejméně 31 % podílem MEŘO a EEŘO (Metylester nebo etylester řepkového oleje)
	d), e), i)	směsi benzínů a bioložkou (lích, ETBE (Etyl-terciál-butyl-éter), kyslíkaté složky biologického původu)
	g)	směsi minerálních olejů s bioložkou (lích)
	j)	směsná nafta s maximálně 5 % podílem MEŘO a EEŘO
3		oleje (sojové, podzemnicové, řepkové, olivové, kokosové aj.), MEŘO, mazací oleje, benzen, toluen, naftalen, přírodní asfalt, aj.
5		všechny v zákoně neuvedené výrobky
6		rašelina, vazelína, parafín
7		výrobky jako přísada do minerálních olejů pro pohon motorů (aditiva)

**Zdroj:** Svátková (2009) + vlastní úpravy.

## Příloha č. 3

Faktura vystavená na daňový subjekt C, s. r. o.

B, s. r. o.  
Tlapouna 36  
464 01 , Raspenava  
Česká republika

IČ: 22638796  
DIČ: CZ22638796  
Plátce DPH

### FAKTURA - DAŇOVÝ DOKLAD č. 253

#### ODBĚRATEL

C, s. r. o.  
Rorova 59  
541 01, Trutnov  
Česká republika  
IČ: 25678988

VYSTAVENO  
25. dubna 2011

CELKEM  
1 387 200,00 CZK

8PLATNOST  
09. května 2011

Datum zdanitelného plnění: 25. 04. 2011  
Forma úhrady: Bankovním převodem  
Variabilní symbol: 253  
Číslo bankovního účtu: 87966888/0800

Počet	Popis	DPH %	Cena	Celkem
1.0 ks	A5E4568945	20.0	1 156 000,00 CZK	1 387 200,00 CZK

DPH %	Základ	DPH	Celkem
20.0	1 156 000,00 CZK	231 200,00 CZK	1 387 200,00 CZK
Celkem	1 156 000,00 CZK	231 200,00 CZK	1 387 200,00 CZK

Vygenerováno pomocí FakturaOnline.cz

**Zdroj:** fakturaonline [online]. [cit. 2010-4-25.] Dostupné z WWW: <https://www.fakturaonline.cz/faktura?f=1>  
+ vlastní zpracování

## Příloha č. 4

Faktura vystavená na daňový subjekt C, s. r. o.

B, s. r. o.  
Tlapouna 36  
464 01, Raspenava  
Česká republika

IČ: 22638796  
DIČ: CZ22638796  
Plátce DPH

### FAKTURA - DAŇOVÝ DOKLAD č. 253

#### ODBĚRATEL

D, s. r. o.  
Rarachova 38  
390 02, Tábor  
Česká republika  
IČ: 25678988

VYSTAVENO  
25. dubna 2011

CELKEM  
1 387 200,00 CZK

SPLATNOST  
09. května 2011

Datum zdanitelného plnění: 25. 04. 2011  
Forma úhrady: Bankovním převodem  
Variabilní symbol: 253  
Číslo bankovního účtu: 87966888/0800

Počet	Popis	DPH %	Cena	Celkem
1.0 ks	A5E4568945	20.0	1 156 000,00 CZK	1 387 200,00 CZK

DPH %	Základ	DPH	Celkem
20.0	1 156 000,00 CZK	231 200,00 CZK	1 387 200,00 CZK
Celkem	1 156 000,00 CZK	231 200,00 CZK	1 387 200,00 CZK

Vygenerováno pomocí FakturaOnline.cz

**Zdroj:** fakturaonline [online]. [cit. 2010-4-25.] Dostupné z WWW: <https://www.fakturaonline.cz/faktura?f=1>  
+ vlastní zpracování